Harald Treptow

DIE ZUORDNUNG DER NEBENEINKÜNFTE

(§ 34 Abs. 4 S. 2 Ziff. 1 EStG)

UND DIE MÖGLICHKEIT EINER

ANTRAGSBESCHRÄNKUNG IN § 34 Abs. 4 EStG

1973

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41547204_0032

Die Zuordnung der Nebeneinkünfte (§ 34 Abs. 4 S. 2 Ziff. 1 EStG) und die Möglichkeit einer Antragsbeschränkung in § 34 Abs. 4 EStG

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung des akademischen Grades eines Doktors der Rechte durch den Fachbereich Rechtswissenschaft der Westfälischen Wilhelms-Universität zu Münster

vorgelegt von
Harald TREPTOW
aus Essen

1971

Erster Berichterstatter:	Prof. Dr. Klein
Zweiter Berichterstatter:	Prof. Dr. Menger
Dekan:	Prof. Dr. Wessels
Tag der mündlichen Prüfung:	28. Mai 1973

UNIV. LEIDEN BIBL.

Meinen Eltern

I N H A L T S Ü B E R S I C H T

Seite

I. Teil
Einführung 1

A) Der Gesetzestext 1

B) Die Entstehungsgeschichte der Vorschrift 2

C) Die systematische Stellung der Vorschrift im Einkommensteuergesetz 5

1. § 34 als Tarifvorschrift 5

2. Die Stellung von § 34 Abs. 4 im Rahmen von § 34 6

D) Sinn und Zweck der Vorschrift 7

1. Die amtliche Begründung 7

2. Die Zweckbestimmung durch die Rechtsprechung 8

3. Die im Schrifttum vertretenen Meinungen 9

4. Ergebnis zu D) 1o

E) Einführung in die Problematik der Vorschrift 1o

II. Teil
Klärung der wichtigsten Begriffe 12

A) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit 12

B) Einkünfte aus der Berufstätigkeit 13

C) Oder 14

D) Übrige Einkünfte 16

E) Überwiegen 18

F) Nebeneinkünfte 19

Seite

1. Zur Frage der Nebeneinkünfte aus Nebentätigkeit 2o

2. Die Nebeneinkünfte als Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit 22

3. Die Nebeneinkünfte als sonstige Einkünfte (§ 22 EStG) 23

4. § 34 Abs. 4 als persönliche oder als sachliche Vergünstigung 24

5. Ergebnisse zu F) 28

III. Teil
Einordnung der Nebeneinkünfte im Rahmen von § 34 Abs. 4 S. 2 Ziff. 1 28

A) Die Notwendigkeit, § 34 Abs. 4 S. 2 Ziff. 1 auszulegen 28

B) Die Auslegungsmöglichkeiten 3o

C) Darstellung und Kritik der einzelnen Meinungen 31

1. Die Meinung I r m l e r s 31

2. Die Ansicht der Rechtsprechung und herrschenden Meinung 34

3. Kritik der herrschenden Meinung und Darstellung der eigenen Ansicht 4o

D) Ergebnis zu Teil III. 54

IV. Teil
Beschränkung des Antrags auf Gewährung der Tarifvergünstigung auf einen Teil der Nebeneinkünfte 55

A) Einführung 55

B) Die Rechtsnatur des Antrags 56

Seite

1. Kein Gestaltungsrecht 56

2. Der Antrag als Tatsache im Sinne des Steuerrechts 59

3. Steuerrechtliche Behandlung eines Antrages 6o

4. Ergebnis zu B) 64

C) Möglichkeit einer Antragsbeschränkung 66

1. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes. Darstellung und Kritik 66

2. Beschränkung des Antrags auf eine bestimmte Art der Nebeneinkünfte 7o

3. Beschränkung des Antrags auf einen bestimmten Betrag der Nebeneinkünfte 73

4. Ergebnis zu 2. und 3. 81

5. Die Unkostenaufteilung im Rahmen von § 34 Abs. 4 S. 2 Ziff. 1 82

V. Teil
Verfahrensrechtliche Fragen 84

VI. Teil
Schlußfolgerungen 86

A) Berechtigung einer Tarifvergünstigung für Einkünfte aus wissenschaftlicher, künstlerischer oder schriftstellerischer Tätigkeit 86

B) Vorschläge zur Änderung und Neufassung des § 34 Abs. 4 88

S C H R I F T T U M S V E R Z E I C H N I S

Becker, Enno	Die Reichsabgabenordnung, siebente Auflage, Berlin (Heymanns) 193o (zitiert: Becker)
Becker, Enno Riewald, Alfred Koch, Karl	Reichsabgabenordnung mit Nebengesetzen, Band II, §§ 16o - 227 Reichsabgabenordnung, 9. Auflage, Köln, Berlin, Bonn, München (Heymanns) 1965 (zitiert: Becker-Riewald-Koch)
Birkholz, Rudolf	Steuervergünstigung für Nebeneinkünfte, BlStSA 1952, S. 83, 84
Blümich, Walter Falk, Ludwig Steinbring, Werner Uelner, Adalbert	Einkommensteuergesetz, 1o. neubearbeitete Auflage, Band I, München (Vahlen) 1971 (zitiert: Blümich-Falk I)
Blümich, Walter Falk, Ludwig	Einkommensteuergesetz, Band II, 9. Auflage, Berlin und Frankfurt/Main (Vahlen) 1964 (zitiert: Blümich-Falk II)
Brockhoff, Hedin	Keine Steuerbegünstigung für Nebeneinkünfte aus einer hauptberuflichen Tätigkeit? DStZ (A) 1958, S. 376 - 378
-	Zur Durchführung der Besteuerung ausserordentlicher Einkünfte (§ 34 Abs. 1 EinkStG), FR 1958, S. 176 - 179
-	Vorschlag für eine Neufassung der §§ 34, 34 a EinkStG, FR 1958, S. 199 - 2o1

Brockhoff, Hedin	Darf der Antrag auf Steuerermäßigung nach § 34 Abs. 4 EStG auf einen Teil der Nebeneinkünfte beschränkt werden? Inf. 1966, S. 28 - 3o
Bruhn, Friedrich	Entwicklungsmäßige Darstellung des Einkommensteuerrechts seit dem Kontrollratsgesetz Nr. 12 bis zum Zweiten Gesetz zur vorläufigen Neuordnung von Steuern vom 2o. 4. 1949, DStZ 1949, S. 211 - 217
Conscience, Kurt	Steuerbegünstigte Nebeneinkünfte aus Lehrtätigkeit, DStRe 1962/63, S. 7o4 - 7o8
Diederichs, R.	Steuerlich begünstigte Nebeneinkünfte, StPrakt 1956, S. 29o - 292
Dorn	Die steuerliche Behandlung der Nebeneinkünfte, WPg 195o, S. 554, 555
Eisenberg	Besprechung des BFH-Urteils vom 11. März 1965 - IV 221/63 U -, Loepelmann 1965
Görbing, Hans	Die Besteuerung außerordentlicher Einkünfte, StLex 3, 34, 1 - 12
Gutachten	Gutachten zur Reform der direkten Steuern (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Vermögensteuer und Erbschaftsteuer) in der Bundesrepublik Deutschland erstattet vom Wissenschaftlichen Beirat beim Bundesministerium der Finanzen vom 11. Februar 1967, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 9 (zitiert: Gutachten)

Hartmann, Alfred Böttcher, Conrad Grass, Adolf	Großkommentar zur Einkommensteuer, Loseblattsammlung, Stuttgart (Vorkel), Stand vom März 1967 (zitiert: Hartmann-Böttcher-Grass)
Herrmann, Carl Heuer, Gerhard	Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer einschl. Lohnsteuer u. Umwandlungssteuergesetz, Loseblattsammlung, 14. Auflage, Köln-Marienburg (Schmidt) Stand vom Dezember 197o (zitiert: Herrmann-Heuer)
Heßler, Wilhelm	Steuerlich begünstigte Nebeneinkünfte, DB, Beilage Nr. 16/52 zu Heft 41 vom 8. Oktober 1952
-	Steuerlich begünstigte Nebeneinkünfte aus wissenschaftlicher, künstlerischer oder schriftstellerischer Tätigkeit, DB, Beilage Nr. 8/6o zu Heft 34 vom 24. August 196o
Heuer, Gerhard	Streifzüge durch das geltende Einkommensteuerrecht, F. Stellung und Rücknahme von Anträgen, Ausübung von Wahlrechten, StBJb 1959/6o, S. 327 - 418 (S. 393 - 398)
Hirschfeld, Dietrich	Zur Rechtsnatur des Antrags bei der Steuerveranlagung, DB 1962, S. 384, 385
Hoffmann	Anmerkung zu BFH, U. v. 7. November 1957 (EinkSt) - IV 16o/56 U -; BStBl. 1958 III, S. 25, 26, FR 1958, S. 137
Irmler, H.	Ermäßigte Einkommensteuersätze bei wissenschaftlichen Nebeneinkünften, BB 1965, S. 1178, 1179

Kapp, Reinhard Brockhoff, Hedin	Die Besteuerung außerordentlicher Einkünfte nach § 34 EStG, 3. Auflage, München (Beck) 1971 (zitiert: Kapp-Brockhoff)
Kayser, Robert	Tarifvergünstigung für Nebeneinkünfte i.S. des § 34 Abs. 4 EStG durch Beschränkung des Antrags, RWP 14 StR (D) ESt II B 1o/6o
-	Steuerbegünstigte Nebeneinkünfte (§ 34 Abs. 5 EStG), BB 195o, S. 588, 589
-	§ 34 Abs. 5 EStG vom Standpunkt rechtsstaatlicher Gesetzesauslegung (Ist wörtliche oder sinngemäße Auslegung geboten?), DStZ (A) 1951, S. 1o7 - 112
-	Zum Urteil des BFH vom 6. 4. 1951 IV 193/5o StW 1951 Nr. 95 - Was gehört zu den steuerbegünstigten Einkünften i.S. des § 34 Abs. 5 EStG 1949? - Zweite Besprechung, StuW 1951, Sp. 716 - 72o
-	Kann die "Berufstätigkeit" in § 34 Abs. 5 Ziff. 1 EStG bei wörtlicher Auslegung in "Haupttätigkeit" umgedeutet werden? (Eine Entgegnung auf die Kritik von Littmann DStZ 1951, S. 242), StuW 1951, Sp. 765 - 772
-	Zur Verteilung der Unkosten auf Haupt- und Nebeneinkünfte bei § 34 Abs. 5 EStG, DStZ (A) 1952, S. 59 - 64
-	Tarifbegünstigung von Nebeneinkünften bei der Einkommensteuer, BB 1965, S. 1448 - 1453
-	Tarifbegünstigung von Nebeneinkünften bei der Einkommensteuer, BB 1966, S. 357

Klein, Friedrich	Verfassungsbeschwerde in Steuersachen, Herne (Industria) 1966
Klein, Friedrich Weber, Harald	Die Besteuerung der Hochschullehrer, 3. Auflage, Herne/Berlin (Neue Wirtschaftsbriefe) 1966 (zitiert: Klein/Weber)
Köhler, Alo	Steuervergünstigung bei außerordentlichen Einkünften und Nebeneinkünften, BlStSA 1951, S. 181 - 183
Kottke, Klaus	Betriebsausgaben-Pauschbetrag bei schriftstellerischer usw. Tätigkeit neben Steuerfreibetrag bei freiberuflichen Einkünften? DB 1958, S. 612
Kruse, Wilhelm	Steuerrecht, I. Allgemeiner Teil, Ein Studienbuch, Zweite Auflage, München (Beck) 1969 (zitiert: Kruse)
Kühn, Rolf Kutter, Heinz	Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, 1o. Auflage, Stuttgart (Schäffer) 197o (zitiert: Kühn-Kutter)
Labus, O.	Keine Begünstigung schriftstellerischer Nebeneinkünfte für den Erben? BB 1958, S. 295, 296
Lademann, Fritz Lenski, Edgar Brockhoff, Hedin	Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Loseblattsammlung, Stuttgart (Boorberg) Stand vom Juli 197o (zitiert: Lademann-Lenski-Brockhoff)
Leffler, K.	Gewährt § 34 Absatz 4 EStG wirklich ein höchstpersönliches Recht? Stbg 1963, S. 183 - 185
Littmann, Eberhard	Das Einkommensteuerrecht, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 9. Auflage, Stuttgart (Schäffer) 1969 (zitiert: Littmann, EStRecht)

Littmann, Eberhard	Zur Auslegung des Begriffs der Berufstätigkeit in § 34 Abs. 5 Ziff. 1 EStG 195o, DStZ (B) 1951, S. 242, 243
-	Zur Rechtsstellung des Erben in der Einkommensteuer, FR 1963, S. 26 - 3o
Loepelmann, Hans U.	Besprechungen von Urteilen, Beschlüssen und Gutachten des Bundesfinanzhofes in Loseblatt-Form, Bonn (Stollfuss) (zitiert: Loepelmann)
Maunz, Theodor Sigloch, Heinrich Schmidt-Bleibtreu Klein, Franz	Bundesverfassungsgerichtsgesetz mit Nebengesetzen, Kommentar, München und Berlin (Beck) 1967 (zitiert: Maunz-Sigloch-Schmidt-Bleibtreu-Klein)
Metz, Matthias	Die steuerliche Vergünstigung der Einkünfte aus wissenschaftlicher, künstlerischer oder schriftstellerischer Tätigkeit, DStZ (A) 195o, S. 16, 17
Moeren, Egon	Steuerbegünstigte Nebeneinkünfte, BlStSA 1956, S. 228, 229
-	Zur steuerlichen Begünstigung der Gutachtertätigkeit angestellter Ärzte, DB 1957, S. 542
Mondorf	Die neue Begünstigung der Nebeneinkünfte nach § 34 Abs. 5 Einkommensteuergesetz, DB 1949, S. 233
Oswald, Franz	Zum Urteil des BFH vom 29.5.1952 IV 83/52 StW 1952 Nr. 169; Zusammenveranlagung von Ehegatten und begünstigte Nebeneinkünfte, StuW 1952, Sp. 761, 762

Oswald, Franz	Ermäßigter Einkommensteuersatz für Nebeneinkünfte aus wissenschaftlicher, künstlerischer und schriftstellerischer Tätigkeit, JR 1967, S. 213 - 215
-	Darf der Pflichtige die steuerliche Vergünstigung des § 34 Abs. 4 EStG in beschränktem Maße beanspruchen? StW 1967, S. 187 - 189
Palandt	Bürgerliches Gesetzbuch, 3o. Auflage, München (Beck) 1971 (zitiert: Palandt)
Rademacher	Anmerkung zu BFH, U. v. 13. September 1956 - IV 238/56 U - BStBl. 1956 III, S. 324 = BFHE 63, S. 331 - 333, DStR 1957, S. 6o
Schierholt	Die Steuerermäßigung für Einkünfte aus wissenschaftlicher Tätigkeit, JuV 195o, S. 1o2, 1o3
Schilling von, O.	Anmerkung zu BFH, U. v. 26. April 1968 - IV R 191/67 - BFHE 92, S. 286 = BStBl. 1968 II, S. 526, FR 1968, S. 467, 468
Simon, Karl	Die Steuerbegünstigung der Nebeneinkünfte aus wissenschaftlicher, künstlerischer und schriftstellerischer Tätigkeit, BlStSA 196o, S. 339 - 342
Speich, G.	Außerordentliche Einkünfte, FR 1964, S. 16 - 18
Stilz, Hanno	Die Nebeneinkünfte aus wissenschaftlicher, künstlerischer oder schriftstellerischer Tätigkeit, Bemerkungen zu § 34 Abs. IV EStG, Diss.jur. Köln 1965

Thoma, Gerhard	Zur Berichtigungsveranlagung im Sinne des § 222 AO, StbJb 1952, S. 2o7 - 231
Tipke	Die Auswirkungen der Ehegattenbesteuerung auf andere Vorschriften des Steuerrechts (11. Auswirkungen auf die Berechnung des Steuersatzes bei Nebeneinkünften, § 34 EStG), DStR 1956, S. 361 - 366 (S. 364, 365)
Untersuchungen	Untersuchungen zum Einkommensteuerrecht unter besonderer Berücksichtigung textkritischer, rechtssystematischer und verfassungsrechtlicher Gesichtspunkte, Bericht der Einkommensteuerkommission, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 7 (zitiert: Untersuchungen)
Vangerow	Zum Urteil des BFH vom 24. 7. 1958 IV 146/57 StW 1959 Nr. 13o. Zum Begriff "Nebeneinkünfte" in § 34 Abs. 5 (neu Abs. 4) EStG, StuW 1959, Sp. 261 - 268
Vogt	Die begünstigten Nebeneinkünfte, StPrakt 1951, S. 283, 284
Weier, Joseph	Der Begriff der Nebeneinkünfte in § 34 Abs. 5 EinkStG, FR 1949, S. 2o3, 2o4
Weinsheimer, Willi	Die Auslegung gegen den Wortlaut im Steuerrecht, Schriftenreihe des Instituts für Steuerrecht der Universität Köln, Herausgegeben von Prof. Dr. Armin Spitaler, Band 2, Düsseldorf (Verlagsbuchhandlung des Instituts der Wirtschaftsprüfer GmbH)

A B K Ü R Z U N G S V E R Z E I C H N I S

a.A.	anderer Ansicht
a.a.O.	am angegebenen Ort
ABlMR (BrZ)	Amtsblatt der Militärregierung. Deutschland. Britisches Kontrollgebiet. Military Government Gasette. Germany. British Zone of Control
Abs.	Absatz
a.E.	am Ende
Anm.	Anmerkung
AO	Reichsabgabenordnung vom 22. Mai 1931 (RGBl. 1931 I, S. 161 - 222) in der Fassung des Gesetzes zur Änderung des Rechtspflegergesetzes, des Beurkundungsgesetzes und zur Umwandlung des Offenbarungseides in eine eidesstattliche Versicherung vom 27. Juni 197o (BGBl. 197o I, S. 911 - 916)
Art.	Artikel
BB	Der Betriebs-Berater
Bd.	Band
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Bundesfinanzhofes
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch vom 18. August 1896 (RGBl. 1896, S. 195 - 6o3) in der Fassung des Gesetzes zur Änderung des Rechtspflegergesetzes, des Beurkundungsgesetzes und zur Umwandlung des Offenbarungseides in eine eidesstattliche Versicherung vom 27. Juni 197o (BGBl. 197o I, S. 911 - 916)
BGBl. I	Bundesgesetzblatt, Teil I
BlStSA	Blätter für Steuerrecht, Sozialversicherung und Arbeitsrecht
BMF	Bundesminister (Bundesministerium) der Finanzen
BStBl. I, II, III	Bundessteuerblatt, Teil I, II und III
BVerfG	Bundesverfassungsgericht

BVerfGE	Entscheidungen d. Bundesverfassungsgerichts
BVerfGG	Gesetz über das Bundesverfassungsgericht vom 12. März 1951 (BGBl. 1951 I, S. 243 - 254) in der Fassung des Gesetzes zur Regelung des öffentlichen Vereinsrechts vom 5. August 1964 (BGBl. 1964 I, S. 593 - 601
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
BVerwGE	Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb
ders.	derselbe
d.h.	das heißt
Diss.jur.	Juristische Dissertation
DÖV	Die Öffentliche Verwaltung
DStR	Deutsche Steuerrundschau
DStRe	Deutsches Steuerrecht
DStZ (A)	Deutsche Steuerzeitung, Ausgabe A
DStZ (B)	Deutsche Steuerzeitung, Ausgabe B (Eildienst)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EStDV	Einkommensteuerdurchführungsverordnung
EStG 1920	Einkommensteuergesetz vom 29. März 1920 (RGBl. 1920, S. 359 - 378)
EStG 1925	Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925 (RGBl. 1925 I, S. 189 - 208)
EStG 1934	Einkommensteuergesetz vom 16. Oktober 1934 (RGBl. 1934 I, S. 1005 - 1030 = RStBl. 1934, S. 1261 - 1286)
EStG 1969	Einkommensteuergesetz vom 12. Dezember 1969 (BGBl. 1969 I, S. 2265 - 2313 = BStBl. 1969 I, S. 833 - 880) i.d.F. vom 23. Dezember 1970 (BGBl. 1970 I, S. 1856 - 1860 = BStBl. 1971 I, S. 8 - 12; Steueränderungsgesetz 1971)
EStR	Einkommensteuerrichtlinien

EStR 1958	Einkommensteuer-Richtlinien für das Kalenderjahr 1958, Neufassung der Einkommensteuer-Richtlinien vom 1. August 1959 (BStBl. 1959 I, S. 385 - 5o5)
EStR 196o	Einkommensteuer-Richtlinien für das Kalenderjahr 196o vom 6. April 1961 (BStBl. 1961 I, S. 128 - 165)
EStR 1961	Einkommensteuer-Richtlinien für das Kalenderjahr 1961 vom 25. April 1962 (BStBl. 1962 I, S. 583 - 61o)
EStR 1965	Einkommensteuer-Richtlinien für das Kalenderjahr 1965 vom 26. April 1966 (BStBl. 1966 I, S. 462 - 513)
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung vom 6. Oktober 1965 (BGBl. 1965 I, S. 1477 - 15o9) i.d.F. des Gesetzes zur Änderung des Zerlegungsgesetzes vom 17. Dezember 197o (BGBl. 197o I, S. 1727 - 1729)
FinMin.	Finanzministerium
FR	Finanz-Rundschau
GG	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland vom 23. Mai 1949 (BGBl. 1949 S. 1 - 2o) i.d.F. des siebenundzwanzigsten Gesetzes zur Änderung des Grundgesetzes vom 31. Juli 197o (BGBl. 197o I, S. 1161)
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung. Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofes
i.d.F.	in der Fassung
Inf.	Die Information der Steuer und Wirtschaft für Industrie, Handel, Handwerk und Gewerbe
i.S.	Im Sinne
JR	Juristische Rundschau
JuV	Justiz und Verwaltung (1. 195o; dann Deutsche Richterzeitung)

KRG Nr. 12	Kontrollratsgesetz Nr. 12 vom 11. Februar 1946 (StuZBl.BrZ 1946, S. 2 - 8)
Lfg.	Lieferung
MinBlFin.	Ministerialblatt des Bundesministers der Finanzen
MRG Nr. 64	Gesetz der Militärregierung. Gesetz zur vorläufigen Neuordnung der Steuergesetzgebung vom 22. Juni 1948 (ABlMR.BrZ No. 25, S. 823 - 915)
No., Nr.	Nummer
NRW	Nordrhein-Westfalen
OFD	Oberfinanzdirektion
OFH	Oberster Finanzgerichtshof
RAO	vgl. AO
Rdnr.	Randnummer
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofes
RGBl. I	Reichsgesetzblatt, Teil I
RStBl.	Reichssteuerblatt
RWP	Rechts- und Wirtschaftspraxis
S.	Satz, Seite
s.	siehe
Sp.	Spalte
Stbg	Die Steuerberatung
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
StLex	Steuer-Lexikon
StPrakt	Der Steuerpraktiker
StuR	Steuer und Recht
StuW	Steuer und Wirtschaft

StuZBl. (BrZ)	Steuer- und Zollblatt, herausgegeben von der Leitstelle der Finanzverwaltung für die Britische Zone
StW	Steuer-Warte
u.a.	unter anderem
U.	Urteil
v.	vom, von
vgl.	vergleiche
WiGBl.	Gesetzblatt der Verwaltung des Vereinigten Wirtschaftsgebietes (1947 1: Gesetz- u. Verordnungsblatt des Zweizonen-Wirtschaftsrates; bis 1948 18: Gesetz- u. Verordnungsblatt des Wirtschaftsrates des Vereinigten Wirtschaftsgebietes)
WPg	Die Wirtschaftsprüfung
z.B.	zum Beispiel
Ziff.	Ziffer

U R T E I L S R E G I S T E R

I. Urteile des Bundesverfassungsgerichts

Datum des Urteils	Aktenzeichen	BVerfGE	Seite	angeführt auf Seite
1.VII.54	1 BvR 361/52	4	1- 7	1o8
17. I.57	BvL 4/54	6	55- 84	31

II. Urteile des Reichsfinanzhofes

Datum des Urteils	Aktenzeichen	RStBl./ RFHE	Seite	angeführt auf Seite
3. IX.26	V A 331/26	19	326-328	76
21.XII.27	VI A 244/27	1928	1o8,1o9	8o,81

III. Urteil des Obersten Finanzgerichtshofes

Datum des Urteils	Aktenzeichen	MinBlFin.	Seite	angeführt auf Seite
16. IV.47	VI 3/46 S	195o	325,326	78,81

IV. Urteile des Bundesfinanzhofes

Datum des Urteils	Aktenzeichen	BStBl.III (II)	Seite	angeführt auf Seite
6. IV.51	IV 193/5o U	1951	1o6,1o7	22, 25, 26, 27, 3o
3o. IV.52	IV 73/52 U	1952	165-167	1o, 16
29. V.52	IV 83/52 U	1952	194,195	31
5. XI.53	IV 263/53 U	1953	371,372	68
13. IX.56	IV 238/56 U	1956	324	21, 39, 41, 45, 46, 47, 48, 51, 52, 62, 64, 69
6.XII.56	IV 171/55 U	1957	129,13o	1o, 1oo
1. II.57	VI 87/55	1957	1o4,1o5	7

Forts. IV.

Datum des Urteils	Aktenzeichen	BStBl. III (II)	Seite	angeführt auf Seite
7. XI.57	IV 16o/56 U	1958	25, 26	8, 1o, 33, 34
27. III.58	IV 193/55	1958	227	83, 91, 1o1
18. IV.58	VI 17/58 U	1958	294,295	32
24. VII.58	IV 146/57 U	1958	389,39o	26
24. IV.59	VI 29/59 S	1959	193-196	27
22. I.6o	VI 175/59 U	196o	178,179	79
13. V.6o	VI 191/59 DB	1961	119	77
6. X.6o	IV 162/6o U	1961	2, 3	27, 55
3.VIII.61	IV 239/59 S	1961	466-468	32
6. XII.61	VI 319/6o U	1962	126,127	38
14. XII.61	IV 74/61 U	1962	414-416	1o
3. XII.64	IV 196/62 HFR	1965	265,266	16
11. III.65	IV 221/63 U	1965	379,38o	39, 81, 83, 85, 87, 9o, 91, 93, 99,1o2,1o3
23. XI.65	I 5o/63 HFR	1966	121,122	98, 99
26. IV.68	IV R 191/67	1968 II	526,527	39, 45, 51, 63, 66, 69, 86, 88, 91, 93, 98, 99, 1o3

V. Finanzgerichtsurteile

Datum des Urteils	Aktenzeichen	EFG/DStZ (B)	Seite	angeführt auf Seite
1)	Nieders. FG Hannover			
24.VIII.55	II 437/54	1956	344,345	34, 35
17. II.56	VI (II)619 u.62o/54	DStZ (B) 1956	19o,191	37, 39, 47, 5o, 52, 61
2)	FG Karlsruhe			
15. XI.55	II 3o3/55	1956	45, 46	2o, 39, 46, 48, 5o, 52, 69

Forts. V. 2)

Datum des Urteils	Aktenzeichen	EFG/DStZ (B)	Seite	angeführt auf Seite
2o.XII.55	II 382/55	1956	1o5,1o6	34, 53
3)	FG Rheinland-Pfalz			
27. VI.67	II 2/65	1967	562,563	4o, 52, 53, 63, 66, 91

VI. Urteile des Bundesverwaltungsgerichtes

Datum des Urteils	Aktenzeichen	BVerwGE	Seite	angeführt auf Seite
25. IV.63	BVerwG VIII C 216.63	16	68- 73	35
6.VII.65	BVerwG II C 34.63	21	3o2-3o6	36

I. Teil - Einführung

A) Der Gesetzestext

Gegenstand dieser Abhandlung ist § 34 Abs. 4 S. 2 Ziff. 1 EStG[1]; der für sie wesentliche Teil des § 34 hat folgenden Wortlaut:

Abs. 1

Sind in dem Einkommen außerordentliche Einkünfte enthalten, so ist auf Antrag die darauf entfallende Einkommensteuer nach einem ermäßigten Steuersatz zu bemessen; der ermäßigte Steuersatz beträgt die Hälfte des durchschnittlichen Steuersatzes, der sich ergeben würde, wenn die Einkommensteuertabelle auf den gesamten zu versteuernden Einkommensbetrag anzuwenden wäre. Auf den restlichen zu versteuernden Einkommensbetrag ist vorbehaltlich der Absätze 3 und 4 und der §§ 34 b und 34 c die Einkommensteuertabelle anzuwenden. Die Sätze 1 und 2 gelten nicht, wenn der Steuerpflichtige auf die außerordentlichen Einkünfte ganz oder teilweise § 6 b oder § 6 c anwendet.

Abs. 4

Die Steuersätze nach Absatz 1 sind auf Antrag bei Steuerpflichtigen mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit oder aus selbständiger Arbeit, die aus einer Berufstätigkeit im Sinn des § 18 Abs. 1 Ziff. 1 bezogen werden, auf Nebeneinkünfte aus wissenschaftlicher, künstlerischer oder schriftstellerischer Tätigkeit unter folgenden Voraussetzungen anzuwenden:

1. Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit oder die Einkünfte aus der Berufstätigkeit müssen die übrigen Einkünfte überwiegen;

2. die Einkünfte aus wissenschaftlicher, künstlerischer oder schriftstellerischer Tätigkeit dürfen nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören und müssen von den Einkünften aus der Berufstätigkeit abgrenzbar sein.

---

[1] EStG 1969; soweit im folgenden nichts anderes gesagt wird, sind sämtliche zitierten Paragraphen solche des EStG 1969.

> Die Steuersätze nach Absatz 1 sind in diesen Fällen auf die Einkünfte aus wissenschaftlicher, künstlerischer oder schriftstellerischer Tätigkeit anzuwenden, die 5o vom Hundert der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit oder aus der Berufstätigkeit nicht übersteigen (2).

Es besteht weitgehend Einigkeit darüber, daß der Wortlaut der Vorschrift unausgewogen und nur mangelhaft überarbeitet ist[3].

B) Die Entstehungsgeschichte der Vorschrift

Schon im EStG 192o war in den §§ 23 - 25 ein ermäßigter Steuertarif für außerordentliche Einkünfte (Entlohnung für mehrjährige Tätigkeit, § 23, außerordentliche Waldnutzungen, § 24, und außerordentliche, nicht regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, u.a. Lotteriegewinne, § 25) vorgesehen.

Nachdem die Frage des ermäßigten Tarifs für außerordentliche Einkünfte im EStG 1925 in den §§ 58 und 59 geregelt war, erhielt sie seit dem EStG 1934 ihren festen Platz in § 34 EStG.

Nach dem Ende des zweiten Weltkrieges fielen viele der bestehenden Steuervergünstigungen den von den Alliierten verordneten rigorosen Steuererhöhungen und einer Änderung der Grundsätze über die Ermittlung des Einkommens zum Opfer[4]. So erfuhren auch die Steuervergünstigungen nach § 34

---

2) Im folgenden wird der Teil des § 34 Abs. 4 vom Beginn bis "anzuwenden:" als Satz 1 bezeichnet, Ziff. 1 und Ziff. 2 als Satz 2, Ziff. 1 bzw. Ziff. 2 und der Teil von "Die Steuersätze" (hinter Ziff. 2) bis zum Schluß als Satz 3. Rechtsprechung und Schrifttum sprechen von Satz 1 weitgehend als erstem Unterabsatz und von Satz 3 als zweitem Unterabsatz, was aber als zu ungenau abzulehnen ist.

3) Vgl. statt aller Lademann-Lenski-Brockhoff, § 34, Anm. 9., 1., S. 15 und FG Karlsruhe, U. v. 2o. Dezember 1955 - II 382/55 - in EFG 1956, 1o5, 1o6 (S. 1o5).

4) Vgl. KRG Nr. 12

einschneidende Einschränkungen: die Tarifermäßigung für ausserordentliche Einkünfte, die die Entlohnung für eine mehrjährige Tätigkeit darstellten, fiel fort; es wurde lediglich die Verteilung der Einkünfte auf höchstens drei Jahre zugelassen. Die Vergünstigung für außerordentliche Veräußerungsgewinne wurde gestrichen[5].

Zur Begründung der einschneidenden Maßnahmen wurde die Notwendigkeit angeführt, die Haushalte der Länder trotz des Zusammenbruchs der deutschen Wirtschaft auszugleichen und durch Abschöpfung von nomineller Kaufkraft inflationären Tendenzen vorzubeugen[6].

Dieser Fortfall der meisten Steuervergünstigungen und die Erhöhung der Steuersätze führten innerhalb kurzer Zeit zum Verfall der Steuermoral und einer Blütezeit des schwarzen Marktes[7]. Als Folge kam der Wiederaufbau der durch die Kriegshandlungen weitgehend zerstörten deutschen Industrie nur sehr zögernd in Gang. Bei den Alliierten machte sich daher bald ein Gesinnungswandel bemerkbar, der dazu führte, daß versucht wurde, durch Steuererleichterungen die stillstehende Wirtschaft zu beleben und Anreiz zu wirtschaftlicher, unternehmerischer und ganz allgemein beruflicher Tätigkeit zu geben.

Die erste Erleichterung brachte das MRG Nr. 64;[8] insbesondere hinsichtlich der Tarifermäßigungen für außerordentliche Einkünfte wurde der frühere Rechtszustand weitgehend

---

[5] Vgl. KRG Nr. 12, Art. XIV, StuZBl.BrZ 1946, S. 6 = ABlMR (BrZ) No. 7, S. 1o2

[6] vgl. im einzelnen Littmann, EStRecht, vor § 1, Rdnr. 2, S. 1; zu den Änderungen des Einkommensteuerrechts seit dem KRG Nr. 12 vgl. Bruhn in DStZ 1949, 211 - 217

[7] vgl. Littmann, EStRecht, vor § 1, Rdnr. 2, S. 1

[8] MRG Nr. 64 in ABlMR (BrZ), No. 25, S. 823 - 915

wiederhergestellt[9]. Weitere bedeutsame Erleichterungen brachte das Zweite Gesetz zur vorläufigen Neuordnung von Steuern vom 2o. April 1949[1o),11)]. § 34 erhielt durch dieses Gesetz einen neuen Absatz 5[12)], der den ermäßigten Steuertarif des § 34 Abs. 1 unter bestimmten Voraussetzungen auf Nebeneinkünfte aus wissenschaftlicher, künstlerischer oder schriftstellerischer Tätigkeit für anwendbar erklärte, und zwar erstmals für den Veranlagungszeitraum 1949. Seinen heutigen Platz in § 34 Abs. 4 erhielt der ermäßigte Tarifsatz im Jahre 1954[13)]. Im Gesetz zur Neuordnung von Steuern vom 16. Dezember 1954 wurde die Streichung des bisherigen § 34 Abs. 3 (steuerliche Behandlung der Einkünfte aus außerordentlichen Waldnutzungen) und seine Neuregelung in § 34 b bestimmt[14)]. Die bisherigen Absätze 4 und 5 des § 34 wurden dadurch zu Abs. 3 und Abs. 4[15),14)].

---

9) Vgl. Art. I Einkommensteuer, 9. des Anhangs zum Gesetz zur vorläufigen Neuordnung von Steuern, ABlMR (BrZ), No. 25, S. 894, 895

1o) Zweites Gesetz zur vorläufigen Neuordnung von Steuern vom 2o. April 1949; veröffentlicht in WiGBl. 1949, Nr. 15, S. 69 - 73

11) vgl. im einzelnen dazu Littmann, EStRecht, vor § 1 Rdnr. 4, S. 2

12) Abschnitt I, § 1, 12. des Zweiten Gesetzes zur vorläufigen Neuordnung von Steuern in WiGBl. 1949, Nr. 15, S. 71

13) Gesetz zur Neuordnung von Steuern vom 16. Dezember 1954 (BGBl. 1954 I, S. 373 - 421 = BStBl. 1954 I, S. 575 - 594)

14) Gesetz zur Neuordnung von Steuern vom 16. Dezember 1954, a.a.O. (Anm. 13), Abschnitt I, Einkommensteuer, Artikel 1, 35. b) und 37, BGBl. 1954 I, S. 381 = BStBl. 1954 I, S. 583

15) im folgenden ist daher in den Fußnoten je nach der zitierten Stelle von § 34 Abs. 4 oder Abs. 5 EStG die Rede, ohne daß ein sachlicher Unterschied bestände

C) Die systematische Stellung der Vorschrift im Einkommensteuergesetz

1. § 34 als Tarifvorschrift

Die Vorschrift hat ihren Platz im Abschnitt IV - Tarif - des Einkommensteuergesetzes; ihre systematische Stellung in diesem Abschnitt, insbesondere im § 34 ist umstritten.

Seit dem Veranlagungszeitraum 1958 ist der bis dahin geltende Steuerklassentarif aufgehoben und durch einen einheitlichen Steuertarif für alle Steuerpflichtigen ersetzt worden[16]. Um dem Wesen der Einkommensteuer als einer Personensteuer und dem daraus folgenden Grundsatz der Besteuerung nach der jeweiligen persönlichen Leistungsfähigkeit Rechnung zu tragen, ist der Steuertarif nicht auf das jeweilige Einkommen - wie bei dem Steuerklassentarif - anzuwenden, sondern auf den "zu versteuernden Einkommensbetrag" im Sinne von § 32 Abs. 1, d.h. auf das Einkommen abzüglich der Freibeträge und der sonstigen vom Einkommen abzuziehenden Beträge (§ 32 Abs. 1).

Bei § 34 erfolgt die Steuererleichterung aber gerade nicht mit Hilfe eines das Einkommen mindernden Betrages, sondern mittels eines ermäßigten Steuersatzes. Folglich mußte auch in § 32 a Abs. 1 hinsichtlich der zu veranlagenden Einkommensteuer der Vorbehalt eines anderen sich aus den §§ 34, 34 b und 34 c ergebenden Tarifs gemacht werden.

Der sich aus § 32 Abs. 1 ergebende Grundsatz der Tarifermäßigung mittels Freibeträgen ist also im Fall des § 34 nicht eingehalten worden.

---

16) Vgl. Littmann, EStRecht, § 32, Rdnr. 11, 12, 13, S. 1616

2. Die Stellung von § 34 Abs. 4 im Rahmen von § 34

Eine weitere Besonderheit ergibt sich hinsichtlich der systematischen Einordnung des § 34 Abs. 4 in den § 34 selbst.

§ 34 handelt nach seiner Überschrift von Steuersätzen bei außerordentlichen Einkünften. Gemäß § 34 Abs. 2 kommen als außerordentliche Einkünfte aber nur die dort aufgeführten Einkünfte in Betracht, wozu die in § 34 Abs. 4 genannten Einkünfte nicht gehören[17].

Aber auch ihrem materiellen Inhalt nach haben die Einkünfte aus § 34 Abs. 4 mit denen aus § 34 Abs. 2 und auch aus Abs. 3 nichts gemeinsam. Während es sich bei den in § 34 Abs. 2 und 3 angesprochenen Einkünften um einmalige, zusammengeballt zufließende Einkünfte handelt[18], betreffen die Einkünfte im Rahmen des § 34 Abs. 4 regelmäßig nur laufende Einkünfte; das Merkmal der laufenden Einkünfte ist allerdings für die Begünstigung nicht wesentlich. Es kann sich in § 34 Abs. 4 auch um einmalige Einkünfte handeln. In diesem Fall ist dann eine Überschneidung mit der Tarifvergünstigung des § 34 Abs. 3 möglich. Dem Steuerpflichtigen steht in diesem Fall ein Wahlrecht zwischen § 34 Abs. 3 und 4 zu[19].

Die Steuervergünstigung für Nebeneinkünfte aus wissenschaftlicher, künstlerischer oder schriftstellerischer Tätigkeit ist offenbar nur deshalb dem § 34 angegliedert worden, weil

---

17) Vgl. auch Kayser in Hartmann-Böttcher-Grass II, § 34, Anm. 1o., a), aa), (2), S. 73 und Anm. 11., S. 99 unten und S. 1oo oben

18) vgl. Herrmann-Heuer, Bd. V, Lfg. 93 (Dezember 7o), § 34, Anm. 33 - 35; Lademann-Lenski-Brockhoff, § 34 Anm. 9., 1., S. 15 oben; siehe auch BFH, U. v. 1. Februar 1957 - VI 87/55 - BStBl. 1957 III, S. 1o4, 1o5 (S. 1o5 links oben) = BFHE 64, 271 - 274 (S. 273)

19) Kayser in Hartmann-Böttcher-Grass II, § 34, Anm. 11., S. 1oo; Herrmann-Heuer Bd. V, Lfg. 93 (Dezember 197o), § 34, Anm. 33 - 35

die Steuersätze des § 34 Abs. 1 auf diese Einkünfte angewandt werden sollten[20]. Diese etwas gewaltsame Systematik des Gesetzes schadet im vorliegenden Fall allerdings nicht; denn der Obertitel dieses Gesetzesabschnitts lautet "Tarif" und es scheint somit vertretbar, alle Tatbestände, die zu einem bestimmten Tarif führen können, zusammenzufassen. Durch die Verweisung auf § 34 Abs. 1, der einen gegenüber dem Normaltarif günstigeren Tarif festsetzt, ist § 34 Abs. 4 eine echte Tarifvorschrift geblieben[21]. Die durch den Standort der Vorschrift bedingten systematischen Schwierigkeiten scheinen daher vom Gesetzgeber bewußt in Kauf genommen worden zu sein[22]. Es wäre allerdings sinnvoll gewesen, der Steuervergünstigung des § 34 Abs. 4 einen eigenen Paragraphen zuzuweisen, zumal das, worauf S t i l z mit Recht hinweist[23], bei dem durchaus in den Rahmen des § 34 Abs. 2 fallenden außerordentlichen Einkünften aus Forstwirtschaft (§ 34 b) geschehen ist.

D) Sinn und Zweck der Vorschrift

1. Die amtliche Begründung

Nach der amtlichen Begründung[24] "bezweckt die Erweiterung der Vergünstigung des § 34, einen steuerlichen Anreiz zur Erzielung eines höheren Einkommens durch eine nicht

---

20) BFH, U. v. 7. November 1957 - IV 160/56 U -, BStBl. 1958 III, S. 25 - 26 (S. 26 rechts oben) = BFHE 66, 60 - 63 (S. 62) und Blümich-Falk II, § 34, 10., a), S. 2014

21) Kayser in Hartmann-Böttcher-Grass II, § 34, Anm. 11., S. 100

22) so auch Kayser in Hartmann-Böttcher-Grass II, § 34, Anm. 12., a), (1), S. 101 oben

23) Stilz, 1. Abschnitt, § 4, 2), S. 27

24) Drucksache 892/1949 des Wirtschaftsrates des Vereinigten Wirtschaftsgebietes (= amerikanische und britische Besatzungsgebiete in Deutschland) vom 4. Februar 1949, Abschnitt 1, Ziff. 7, Frankfurt/Main (Sammelband)

in den Beruf fallende Nebentätigkeit auf wissenschaftlichem, künstlerischem oder schriftstellerischem Gebiet zu geben."

2. Die Zweckbestimmung durch die Rechtsprechung

Diese amtliche Zweckbestimmung hat die Rechtsprechung im wesentlichen übernommen. Der IV. Senat des Bundesfinanzhofs[25] hat in mehreren Entscheidungen zum Sinn und Zweck des § 34 Abs. IV Stellung genommen. In einem Urteil aus dem Jahre 1952 führt der Bundesfinanzhof aus, daß die Bestimmung des § 34 Abs. 5 aufgrund sozialer Erwägungen entstanden sei[26].

In einer späteren Entscheidung[27] bemerkt der Bundesfinanzhof, die Vorschrift bezwecke, einen Anreiz für zusätzliche schöpferische Arbeit zu geben. In einer weiteren Entscheidung[28] beruft sich der Bundesfinanzhof ausdrücklich auf die amtliche Begründung und folgert daraus, daß die begünstigte Tätigkeit persönlich ausgeübt werden müsse, mithin der Anspruch auf die Vergünstigung nicht vererbbar sei. Ebenfalls auf die amtliche Begründung beruft sich der Bundesfinanzhof in einem Bescheid aus dem Jahre 1961[29].

---

25) Bis auf wenige Ausnahmen, in denen der VI. Senat des Bundesfinanzhof mit der Rechtsprechung zu § 34 Abs. 4 befaßt war, sind alle Urteile vom IV. Senat ergangen

26) BFH, U. v. 3o. April 1952 - IV 73/52 U -, BStBl. 1952 III, S. 165 - 167 (S. 166 rechts oben) = BFHE 56, 425 - 429 (S. 427)

27) BFH, U. v. 6. Dezember 1956 - IV 171/55 U -, BStBl. 1957 III, S. 129, 13o (S. 13o links unten) = BFHE 64, S. 338 - 342 (S. 342 unten)

28) BFH, U. v. 7. November 1957 - IV 16o/56 U -, BStBl. 1958 III, S. 25, 26 (S. 26 links unten) = BFHE 66, S. 6o - 63 (S. 62 oben)

29) BFH, Bescheid und Urteil vom 14. Dezember 1961 (Urteil vom 24. Mai 1962) - IV 74/61 U -, BStBl. 1962 III, S. 414 - 416 (S. 414 rechts unten) = BFHE 75, S. 4oo - 4o7 (S. 4o3)

3. Die im Schrifttum vertretenen Meinungen

Auch das zu § 34 ergangene Schrifttum weicht, wenn überhaupt, nur unwesentlich von der amtlichen Zweckbestimmung ab.

K a y s e r betont die soziale Funktion des § 34 Abs. 4, indem er darauf hinweist, daß die Vorschrift ihre Entstehung auch der Tatsache verdanke, daß eine allgemeine Tarifsenkung - ein an sich einfacheres und geeigneteres Mittel für eine gleichmäßige und gerechte Besteuerung - nach dem Kriege am Widerstand der Alliierten gescheitert sei[3o]. K a y s e r ist weiter der Ansicht[31], die Einfügung der Vorschrift in das Einkommensteuergesetz habe der Steuerehrlichkeit dienen sollen, die, wie oben auf Seite drei bereits erwähnt, unter der hohen Nachkriegsprogression stark gelitten hatte. C o n s c i e n c e hält die Vorschrift für eine aktuelle Ausprägung des das Steuerrecht beherrschenden Sozialstaatsprinzips mit dem Ziel der Leistungssteigerung[32].
H e r r m a n n - H e u e r halten allgemein die Förderung der wissenschaftlichen, künstlerischen oder schriftstellerischen Nebentätigkeit für den Grundgedanken der Vorschrift[33]. K a p p - B r o c k h o f f [34] und B l ü m i c h - F a l k [35] berufen sich ausdrücklich auf die amtliche Begründung, ohne dieser weitere Ausführungen hinzuzufügen[36].

3o) Kayser in Hartmann-Böttcher-Grass II, § 34 Anm. 12., a), (2), S. 1o1 Mitte und ders. in DStZ (A) 1951, S. 1o8

31) Kayser in Hartmann-Böttcher-Grass II, § 34, Anm. 12., a), (1), S. 1o1

32) Conscience in DStRe 1962/63, S. 7o4 (rechts)

33) Herrmann-Heuer, Bd. V, Lfg. 93 (Dezember 197o), § 34, Anm. 33 - 35

34) Kapp-Brockhoff, L. 1., S. 68

35) Blümich-Falk II, § 34, 1o., a), S. 2o14

36) vgl. ausführlich zum Sinn der Vorschrift Stilz, 1. Abschnitt, § 3, 2), c), S. 24, 25, 26

4. Ergebnis zu D)

Aus alledem geht eindeutig hervor, daß die Vorschrift als reine Vergünstigungsvorschrift oder Billigkeitsvorschrift gedacht ist eine Erkenntnis, die bei der Auslegung und Anwendung der Vorschrift nicht außer Acht gelassen werden darf[37] und deren striktere Befolgung eine Reihe von Irrtümern und Fehlauslegungen vermieden hätte. Bei Durchsicht der zu § 34 ergangenen Rechtsprechung kann man sich allerdings des Eindrucks nicht erwehren, als habe diese ihre Aufgabe in erster Linie darin gesehen, diese auf eine umfassende Steuervergünstigung zielende Begründung auf ein für den Fiskus erträgliches Maß zurückzuführen. Wie noch zu zeigen sein wird, haben sich die Rechtsprechung und auch ein Teil des Schrifttums in einer Reihe von Urteilen und Beiträgen über den Charakter dieser Bestimmung als einer Begünstigungsvorschrift in häufig bedenklicher Weise hinweggesetzt. Das hatte zur Folge, daß nicht nur die richtige Auslegung der Vorschrift Zweifeln unterworfen war, sondern auch der nach der Begründung bezweckte Anreiz zu wissenschaftlicher, künstlerischer oder schriftstellerischer Tätigkeit neben dem Beruf geringer zu veranschlagen war, als das bei der Bedeutung der nach der Vorschrift zu fördernden Tätigkeit für das kulturelle Niveau unserer Gesellschaft wünschenswert gewesen wäre und ist.

E) Einführung in die Problematik der Vorschrift

Gemäß § 34 Abs. 4 S. 2 Ziff. 1 müssen die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit oder die Einkünfte aus der Berufstätigkeit die übrigen Einkünfte überwiegen. Zunächst ist außerordentlich streitig, was unter "Einkünften aus der Berufstätigkeit" zu verstehen ist und wie die Nebeneinkünfte

---

37) Lademann-Lenski-Brockhoff, § 34, Anm. 1., S. 2

von den Einkünften aus der Berufstätigkeit abzugrenzen sind, ein Problem, das allerdings erst in § 34 Abs. 4 S. 2 Ziff. 2 eine Rolle spielt; der Schwerpunkt dieser Untersuchung soll nicht auf diesem Problem, das eine eigene Erörterung verlangt[38], liegen. Entscheidend für die Anwendung des § 34 Abs. 4, von großer finanzieller Tragweite und daher heftig umstritten ist im Rahmen von S. 2 Ziff. 1 die Frage, ob die Einkünfte, auf die der ermäßigte Steuertarif angewandt werden soll, zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit oder/und[39] der Berufstätigkeit zu zählen sind oder aber zu den übrigen Einkünften. Diese Streitfrage hat folgende praktische Auswirkungen:
Rechnet man die Nebeneinkünfte zu den übrigen Einkünften, so erschwert das die Anwendbarkeit der Vorschrift erheblich und führt in sehr vielen Fällen zur Versagung der Tarifermäßigung; denn nimmt man den Fall an, daß die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit oder/und aus der Berufstätigkeit die übrigen Einkünfte um 1,-- DM übersteigen (die Nebeneinkünfte bleiben dabei unberücksichtigt), so fällt die Tarifermäßigung fort, wenn man die Nebeneinkünfte zu den übrigen Einkünften zählt. Die Vorschrift wird erst dann wieder anwendbar, wenn die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit oder/und der Berufstätigkeit um den Betrag steigen, der die Nebeneinkünfte ausmacht. Umgekehrt wird der Anwendungsbereich der Vorschrift größer, wenn man die Nebeneinkünfte zu den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit oder/und der Berufstätigkeit rechnet, da diese dann leichter die übrigen Einkünfte überwiegen. Denkbar ist

---

[38] vgl. auch Klein/Weber, § 45, C, III, 1, a), bb), S. 335 oben

[39] Es besteht heute weitgehend Einigkeit darüber, daß das oder in § 34 Abs. 4 S. 2 Ziff. 1 als oder/und zu lesen ist. Vgl. im einzelnen unten S. 14 ff

schließlich auch noch die Möglichkeit, die Nebeneinkünfte bei der Feststellung, ob die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit oder/und der Berufstätigkeit die übrigen Einkünfte überwiegen, außer Ansatz zu lassen.

Kommt man zu dem für den Steuerpflichtigen unbegünstigsten Ergebnis und rechnet die Nebeneinkünfte zu den übrigen Einkünften, so ergeben sich weitere Fragen:
Da § 34 Abs. 4 eine Antragsvorschrift ist[4o)], kann an die Möglichkeit gedacht werden, den Antrag, mit dem der ermässigte Tarif geltend gemacht wird, auf einen Teil der Nebeneinkünfte zu beschränken, so daß die Vorschrift anwendbar bleibt.

Diese und eine Reihe weiterer Fragen sollen in der folgenden Abhandlung untersucht werden.

II. Teil - Klärung der wichtigsten Begriffe

A) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

Hinsichtlich dieses in § 34 Abs. 4 S. 2 Ziff. 1 gebrauchten Begriffs ergeben sich keine Besonderheiten. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind also der Überschuß der Einnahmen aus der Tätigkeit als Arbeitnehmer (§ 19 Abs. 1) über die Werbungskosten (§ 2 Abs. 4 Ziff. 2).
Tätigkeit als Arbeitnehmer bedeutet aber nicht, daß der Steuerpflichtige sich noch in seinem Beruf aktiv betätigen muß. Auch Ruhegehälter und Pensionen unterliegen der Lohnsteuer; auch sie stellen daher Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar (§ 19 Abs. 1 Ziff. 2). Dementsprechend hat der Bundesfinanzhof auch Ruhegehaltsempfängern mit Neben-

---

4o) vgl. § 34 Abs. 4 S. 1 ("... auf Antrag ...")

einkünften aus wissenschaftlicher, künstlerischer oder schriftstellerischer Tätigkeit die Tarifvergünstigung des § 34 Abs. 4 zuerkannt[41].

B) Einkünfte aus der Berufstätigkeit

In der Frage, was in § 34 Abs. 4 S. 2 Ziff. 1 mit "Einkünften aus der Berufstätigkeit" gemeint ist, liegt das eigentliche und heftig umstrittene Problem dieser Untersuchung. Sicher ist lediglich folgendes: § 34 Abs. 4 S. 1 bestimmt, daß die Tarifvergünstigungen nur Steuerpflichtigen zugute kommen sollen, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit haben oder[42] aus selbständiger Arbeit, die aus einer Berufstätigkeit im Sinne von § 18 Abs. 1 Ziff. 1 bezogen werden. Voraussetzung für die Begünstigung ist nach § 34 Abs. 4 S. 2 Ziff. 1, daß die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und/oder aus der Berufstätigkeit die übrigen Einkünfte überwiegen müssen.
Aus dem systematischen Zusammenhang und dem unmittelbaren Anschluß des S. 2 Ziff. 1 an § 34 Abs. 4 S. 1 kann nur geschlossen werden, daß mit "Einkünfte aus der Berufstätigkeit" ebenfalls die Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit nach § 18 Abs. 1 Ziff. 1 gemeint sind. Das ist unstreitig; offen und umstritten bleibt aber die Frage, ob zu

---

41) BFH, U. v. 3o. April 1952 - IV 73/52 U - BStBl. 1952 III, S. 165 - 167 = BFHE 56, S. 425 - 429; BFH, U. v. 3. Dezember 1964 - IV 196/62 - HFR 1965, S. 265, 266; vgl. auch Kapp-Brockhoff L., 2., S. 7o

42) Es besteht Einigkeit darüber, daß das oder in § 34 Abs. 4 S. 1 als oder/und zu lesen ist. Es kann nicht Wille des Gesetzgebers gewesen sein, nur Steuerpflichtige zu begünstigen, die ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit oder ausschließlich aus selbständiger Arbeit haben. Vgl. Lademann-Lenski-Brockhoff, § 34, Anm. 9., 2., S. 16; Kayser in DStZ (A) 1951, S. 11o; Klein/Weber, § 45, A., S. 324

diesen Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit auch die Nebeneinkünfte gerechnet werden müssen, oder ob diese zu den "übrigen Einkünften" im Sinne von § 34 Abs. 4 S. 2 Ziff. 1 zu zählen sind. Dazu später ausführlich[43].

C) Oder

Gemäß § 34 Abs. 4 S. 2 Ziff. 1 müssen die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit o d e r die Einkünfte aus der Berufstätigkeit die übrigen Einkünfte überwiegen. Nach dem Wortlaut des Gesetzes bedeutet dies, daß bei einem Steuerpflichtigen mit Einkünften sowohl aus nichtselbständiger Arbeit als auch selbständiger Arbeit nur entweder die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit die übrigen Einkünfte überwiegen müßten. Dieses Ergebnis hält - soweit ersichtlich - nur M e t z[44] für angemessen. Metz will die für die Überwiegens-Rechnung nicht herangezogenen Einkünfte (entweder die aus nichtselbständiger Arbeit oder die aus selbständiger Arbeit) zu den übrigen Einkünften rechnen. Da er darüber hinaus auch die Nebeneinkünfte zu den übrigen Einkünften rechnet, wäre bei seiner Lösung die Anwendbarkeit des § 34 Abs. 4 stark eingeschränkt. Die Ansicht von Metz kann aber aus folgenden Überlegungen nicht richtig sein.
Der Gesetzgeber wollte nach der amtlichen Begründung[45] nicht in den Beruf fallende Tätigkeiten begünstigen, und zwar nur bei Steuerpflichtigen mit Einkünften aus nicht selbständiger oder/und[46] selbständiger Arbeit. Es kommt also nicht darauf an, ob es sich bei den Berufseinkünften um Einkünfte aus nichtselbständiger oder aus selbständiger

---

43) S. 28 ff
44) Metz in DStZ (A) 1950, S. 17 (links oben)
45) vgl. S. 7 f
46) vgl. Anm. 42

Arbeit handelt. Würde man dagegen § 34 Abs. 4 S. 2 Ziff. 1 seinem Wortlaut gemäß verstehen, so müßten entweder nur die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit oder nur die aus selbständiger Arbeit die übrigen Einkünfte überwiegen, d.h. ein Steuerpflichtiger mit Einkünften gemischt aus nichtselbständiger oder aus selbständiger Arbeit müßte, um die Steuervergünstigung zu erlangen, höhere Anforderungen erfüllen, als ein Steuerpflichtiger mit lediglich Einkünften aus einer der beiden Einkunftsarten, obwohl beide möglicherweise gleichermaßen beruflich eingespannt wären und ihre Anstrengung, Nebeneinkünfte zu erzielen, daher in gleicher Weise Belohnung verdienten, ein Ergebnis, das der Gesetzgeber mangels irgendeines Anhaltspunktes nicht gewollt haben kann. Vielmehr ist die Verwendung des Wortes "oder" statt "und" an dieser Stelle ein Beweis für die oberflächliche und sorglose Überarbeitung der Vorschrift, auf die an anderer Stelle schon hingewiesen wurde[47]. Mit Ausnahme von Metz haben daher das Schrifttum[48] und die Rechtsprechung[49] das Wort "oder" - meist stillschweigend - als Redaktionsversehen[5o] angesehen und durch "und" ersetzt[51]. § 34 Abs. 4 S. 2

---

47) vgl. S. 2

48) Herrmann-Heuer, Bd. V, Lfg. 93 (Dezember 197o), § 34, Anm. 49; Lademann-Lenski-Brockhoff, § 34, Anm. 9., 11., a), S. 31; Kayser in Hartmann-Böttcher-Grass II, § 34, Anm. 16., a), (4), S. 136; ders. in DStZ (A) 1951, S. 11o unter 5.; Brockhoff in FR 1958, S. 2o1 (links unten); Simon in BlStSA 196o, S. 341 (rechts unten); Blümich-Falk II, § 34, Anm. 1o., f), S. 2o24; Dorn in WPg 195o, S. 554

49) FG Karlsruhe U. v. 15. November 1955 - II 3o3/55 - in EFG 1956, S. 45, 46 (S. 46 rechts oben)

5o) Mondorf in DB 1949, S. 233 (rechts oben), der von einem "Vergreifen" im Ausdruck spricht

51) Kayser in DStZ (A) 1951, S. 11o (unter 5.) will jedes "oder" in § 34 Abs. 4 durch "und" ersetzt wissen; zumindest in § 34 Abs. 4 S. 2 Ziff. 1 und im letzten Satz der Vorschrift will Brockhoff (FR 1958, S. 2o1 links unten) die Wörter "oder" durch "und" ersetzen

Ziff. 1 ist demnach folgendermaßen zu lesen: Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und die Einkünfte aus der Berufstätigkeit müssen die übrigen Einkünfte überwiegen.

D) Übrige Einkünfte

Wie oben[52] bereits erwähnt, geht der Hauptstreit im Rahmen des § 34 Abs. 4 S. 2 Ziff. 1 darum, ob die tarifbegünstigten Nebeneinkünfte zu den Einkünften aus der Berufstätigkeit oder zu den übrigen Einkünften zu rechnen sind. Da dies das eigentliche Problem der Untersuchung bildet, soll an dieser Stelle der Begriff "übrige Einkünfte" nur insoweit erörtert werden, als er unstreitig ist[53].
Zu den übrigen Einkünften gehören die in § 2 Abs. 3 Ziff. 1 - 3 genannten Einkünfte aus Landwirtschaft und Fortwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit, letztere jedoch mit Ausnahme der Einkünfte aus § 18 Abs. 1 Ziff. 1, welche - wie oben gezeigt - zu den Einkünften aus der Berufstätigkeit (im Sinne von § 34 Abs. 4 S. 2 Ziff. 1) zu rechnen sind[54]; für die Zuordnung zu den übrigen "Einkünften" bleiben also von den Einkünften aus selbständiger Arbeit die in § 18 Abs. 1 Ziff. 2 und 3 angesprochenen Einkünfte[55]. Weiter gehören zu den übrigen Einkünften die Einkünfte aus Kapitalvermögen und Vermietung und Verpachtung (§ 2 Abs. 3 Ziff. 5 und 6)[56].

---

52) vgl. S. 14

53) vgl. S. 28 ff

54) vgl. S. 13

55) vgl. Kayser in Hartmann-Böttcher-Grass II, § 34, Anm. 16., a), (5), am Ende, S. 137 und Anm. 16., a), bb), (1) am Anfang, S. 147

56) vgl. Anm. 55 und BFH, U. v. 13. September 1956 - IV 238/56 U - BStBl. 1956 III, S. 324 = BFHE 63, S. 331 - 333 (S. 332)

Bedenken gegen die Auffassung, zu den übrigen Einkünften gehörten die Einkünfte aus § 2 Abs. 3 Ziff. 1, 2, 5, 6 und 7 äußert v. S c h i l l i n g[57]. Nach seiner Ansicht kann "Einkünfte aus der Berufstätigkeit" nur im Zusammenhang mit § 34 Abs. 4 S. 1 gesehen werden. Damit solle zum Ausdruck gebracht werden, daß nur die aus einer Berufstätigkeit erzielten Einkünfte (im Unterschied zu den abgrenzbaren Nebeneinkünften) verglichen werden müssen. Da auch die Nebeneinkünfte zu den Einkünften im Sinne von § 18 gehörten, lasse sich auch die Meinung vertreten, daß die Gegenüberstellung nur auf einen Vergleich zwischen den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und/oder freiberuflicher Berufstätigkeit einerseits und den zu begünstigenden Nebeneinkünften andererseits zu beziehen sei. Das Ergebnis dieser Argumentation kann nicht richtig sein: Es besteht weitgehend Einigkeit darüber, daß die Vergünstigung Steuerpflichtigen mit Haupteinkünften aus Landwirtschaft und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, Kapitalvermögen und Vermietung und Verpachtung (§ 2 Abs. 3 Ziff. 1, 2, 5 und 6) nicht zugute kommen soll[58]. Ziff. 1 in § 34 Abs. 4 S. 1 hat nun gerade die Aufgabe, dafür zu sorgen, daß lediglich Steuerpflichtige mit Haupteinkünften aus nichtselbständiger Arbeit und/oder aus selbständiger Arbeit in den Genuß der Steuervergünstigung kommen[59]. Diese Kontrollfunktion wäre aber ausgeschaltet, wenn man die Einkünfte aus § 2 Abs. 3 Ziff. 1, 2, 5 und 6 bei der Überwiegens-Rechnung außer Betracht ließe.

Ebenfalls zu den übrigen Einkünften zählen die sonstigen Einkünfte im Sinne des § 22. Obwohl sonstige Einkünfte auch

---

57) v. Schilling in FR 1968, S. 467 (rechts)

58) Kayser in Hartmann-Böttcher-Grass II, § 34, Anm. 13., (1), S. 1o5

59) Kayser in Hartmann-Böttcher-Grass II, § 34, Anm. 13., (3), S. 1o6

Nebeneinkünfte sein können[60], tritt bei ihnen die Streitfrage, ob sie zu den Einkünften aus Berufstätigkeit oder zu den übrigen Einkünften gehören[61], nicht auf, da es sich nicht - wie im Regelfall bei Nebeneinkünften - um Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit handelt. Nur bei diesen aber kann fraglich sein, ob sie zu den Einkünften aus der Berufstätigkeit oder zu den übrigen Einkünften gehören, weil auch die Einkünfte aus der Berufstätigkeit solche aus freiberuflicher Tätigkeit im Sinne von § 18 Abs. 1 Ziff. 1 sein müssen[62].
Zusammenfassend läßt sich sagen, daß zu den übrigen Einkünften alle Einkünfte eines Steuerpflichtigen zu zählen sind, die nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und aus der Berufstätigkeit gehören. (Die Nebeneinkünfte selbst bleiben dabei außer Betracht).

E) Überwiegen

Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und die Einkünfte aus der Berufstätigkeit müssen die übrigen Einkünfte ü b e r w i e g e n , d.h. sie müssen zumindest o,o1 DM höher sein als die übrigen Einkünfte. Es soll dabei an dieser Stelle nicht darauf eingegangen werden, inwieweit die Tarifvergünstigung durch Beschränkung des Antrages auf einen Teil der Nebeneinkünfte in Anspruch genommen werden kann, es also nicht auf die absolute Höhe der Nebeneinkünfte ankommt[63]. Mit dem Erfordernis des Überwiegens wollte der Gesetzgeber offenbar erreichen, daß die Tarifvergünstigungen lediglich Steuerpflichtigen mit Haupteinkünften aus

---

60) vgl. unten S. 23 und Anm. 82
61) vgl. dazu auch das in Anm. 55 angegebene Schrifttum
62) vgl. S. 13 f
63) s. dazu S. 55 ff

nichtselbständiger und selbständiger Arbeit zugute kommen sollten[64]. Der Grund für diese Beschränkung kann wohl darin gesehen werden, daß der Gesetzgeber meinte, für die übrigen Steuerpflichtigen sei diese Tarifvergünstigung wegen anderer Steuervergünstigungen nicht notwendig[65]. Dabei ist der Gesetzgeber - wie S t i l z mit Recht betont[66] - von der Fiktion ausgegangen, "daß man den Charakter der beruflichen Tätigkeit des einzelnen Steuerpflichtigen nach der Höhe der einzelnen Einkunftsarten bestimmen könne"[67]. Diese Fiktion kann - wie im weiteren Verlauf der Untersuchung noch zu zeigen sein wird - zu erheblichen Härten und Ungerechtigkeiten bei der Besteuerung führen, wenn die Vorschrift im Sinne der Rechtsprechung ausgelegt wird.

F) Nebeneinkünfte

Obwohl der Begriff "Nebeneinkünfte" in § 34 Abs. 4 S. 2 Ziff. 1 nicht auftaucht, soll hier kurz dargestellt werden, was im Rahmen von § 34 Abs. 4 unter Nebeneinkünften zu verstehen ist. Das deshalb, weil der Hauptstreit bei der Anwendung von § 34 Abs. 4 S. 2 Ziff. 1 um die Frage geht, ob die Nebeneinkünfte den Einkünften aus der Berufstätigkeit oder den übrigen Einkünften zuzurechnen sind.
Da in Rechtsprechung und Literatur bis heute keine allgemein anerkannte, gesicherte Definition gefunden worden ist - bei der Begriffsbestimmung ergeben sich insbesondere Schwierigkeiten aus § 34 Abs. 4 S. 2 Ziff. 2 im Hinblick

---

64) vgl. Lademann-Lenski-Brockhoff, § 34, Anm. 9., 11., a), S. 31

65) Kayser in Hartmann-Böttcher-Grass II, § 34, Anm. 12., a), (1), S. 1o1

66) Stilz, S. 1o6

67) Zum Beweis, daß dies eine Fiktion ist, vgl. Stilz, S. 1o6, 1o7

auf das Merkmal der Abgrenzbarkeit -, soll sich die Darstellung hier nur auf die als gesichert anzusehenden Erkenntnisse beschränken.
Das Gesetz definiert weder in § 34 noch sonst im Einkommensteuerrecht den Begriff Nebeneinkünfte. Er ist daher unter Heranziehung der in § 34 Abs. 4 insgesamt gemachten Angaben und nach Sinn und Zweck der Vorschrift zu bestimmen[68].
In § 34 Abs. 4 S. 1 stellt der Gesetzgeber deutlich den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und denen aus selbständiger Arbeit die Nebeneinkünfte gegenüber. Nebeneinkünfte sind also solche, die der Steuerpflichtige neben seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und aus selbständiger Arbeit, also neben seinen Haupteinkünften[69], erzielt[7o].
Dabei soll durch diese Aussage noch keine Einordnung der Nebeneinkünfte in das System der sieben Einkunftsarten vorweggenommen werden.

1. Zur Frage der Nebeneinkünfte aus Nebentätigkeit

Daß Nebeneinkünfte neben Haupteinkünften erzielt werden müssen, bedeutet nicht - wie der Bundesfinanzhof vorübergehend angenommen hat[71] -, daß es sich bei der den

---

68) Kayser in Hartmann-Böttcher-Grass II, § 34, Anm. 15., a), (2), S. 115

69) Der Gesetzgeber verwendet den Begriff Haupteinkünfte nicht, doch setzen Nebeneinkünfte begrifflich Haupteinkünfte voraus; der Ausdruck Haupteinkünfte wird daher allgemein verwandt, um den Gegensatz zu den Nebeneinkünften zu verdeutlichen. Vgl. z.B. Klein/Weber, § 45, B, I, S. 327; Stilz, S. 84; Dorn in WPg 195o S. 554; Herrmann-Heuer Bd. V, Lfg. 93 (Dezember 197o), § 34, Anm. 44 a

7o) allgemeine Ansicht, vgl. Lademann-Lenski-Brockhoff § 34, Anm. 9., 3., S. 17; BFH, U. v. 6. April 1951 - IV 193/5o U - BStBl. 1951 III, S. 1o6, 1o7 (S. 1o6 letzter Absatz) = BFHE 55, S. 274 - 276 (S. 275)

71) BFH, U. v. 24. Juli 1958 - IV 146/57 - BStBl. 1958 III, S. 389, 39o (S. 389 rechts) = BFHE 67, S. 297 - 3oo (S. 299 oben)

begünstigten Einkünften zugrunde liegenden Tätigkeit um eine Nebentätigkeit handeln muß. Diese Entscheidung des IV. Senats ist im Schrifttum auf einhellige Ablehnung gestoßen[72], weil der Wortlaut des Gesetzes, wie der Bundesfinanzhof bereits früher entschieden hatte[73], für eine solche einengende Auslegung keinen Anhaltspunkt bietet und die praktischen Schwierigkeiten bei der Abgrenzung von Haupttätigkeit und Nebentätigkeit außerordentlich groß sind[74]. Der VI. Senat des Bundesfinanzhofs[75] und ihm folgend später auch der IV. Senat[76] sind dann auch von dieser Entscheidung abgerückt und haben entsprechend dem alten Rechtszustand wieder klargestellt, daß die begünstigten Nebeneinkünfte auch aus einer zweiten Haupttätigkeit bezogen werden können. Das erscheint richtig, da der Umfang einer Tätigkeit nur sehr schwer festzustellen ist. Die Höhe der Einkünfte gibt dafür keine Anhaltspunkte, da sich aus derselben Tätigkeit unterschiedliche Einkünfte ergeben können und sogar von zwei verschieden umfangreichen Tätigkeiten die weniger umfangreiche zu höheren Einkünften führen kann. Wollte man den Umfang einer Tätigkeit für die Beurteilung der Frage, ob Nebeneinkünfte

---

72) Kayser in Hartmann-Böttcher-Grass II, § 34, Anm. 15., a), (2), S. 115; Lademann-Lenski-Brockhoff, § 34, Anm. 9., 3., S. 17; Blümich-Falk II, § 34 Anm. 1o., b), S. 2o15; Littmann EStRecht, § 34, Rdnr. 26, S. 1692, Brockhoff in DStZ (A) 1958, S. 376 - 378; Vangerow in StuW 1959, Spalten 261 - 268

73) BFH, U. v. 6. April 1951 - IV 193/5o U - BStBl. 1951 III, S. 1o6, 1o7 (S. 1o7) = BFHE 55, S. 274 - 276 (S. 276)

74) Brockhoff in DStZ (A) 1958, S. 376 - 378 (S. 377 links)

75) BFH, U. v. 24. April 1959 - VI 29/59 S - BStBl. 1959 III, S. 193 - 196 = BFHE 68, S. 5o4 - 512

76) BFH, U. v. 6. Oktober 196o - IV 162/6o U - BStBl. 1961 III, S. 2, 3 (S. 3 rechts) = BFHE 72, S. 4 - 8 (S. 7)

vorliegen, maßgebend sein lassen, so könnte das auch dazu führen, daß gerade die besonders Tüchtigen und Fleißigen benachteiligt würden, die die Vorschrift günstiger stellen wollte[77]. Ob es sich bei der den Nebeneinkünften zugrunde liegenden Tätigkeit um eine Nebentätigkeit oder um eine Haupttätigkeit handelt, ist daher belanglos.

2. Die Nebeneinkünfte als Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit

Einhelliger Ansicht nach[78] wird die Tarifvergünstigung nur für Nebeneinkünfte aus einer freiberuflichen Tätigkeit im Sinne von § 18 gewährt. Das ergibt sich zwar nicht aus dem Wortlaut der Vorschrift, der lediglich verlangt, daß die Nebeneinkünfte nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit gehören dürfen (§ 34 Abs. 4 S. 2 Ziff. 2), und nicht positiv bestimmt, daß die begünstigten Nebeneinkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit erzielt werden müssen[79], folgt aber zumindest für den Regelfall[8o] aus dem in § 34 Abs. 4 S. 1 aufgestellten Erfordernis, daß die Nebeneinkünfte aus wissenschaftlicher, künstlerischer oder schriftstellerischer Tätigkeit gezogen werden müssen; d.h., die Einkünfte müssen unmittelbares Entgelt für die wissenschaftlichen, künstlerischen oder schriftstellerischen Tätigkeiten sein. Es läßt sich zwar auch eine mit wissenschaft-

---

77) BFH, U. v. 24. April 1959 - VI 29/59 S - BStBl. 1959 III, S. 193 - 196 (S. 195 rechts) = BFHE 68, S. 5o4 - 512 (S. 511 unten)

78) Lademann-Lenski-Brockhoff, § 34, Anm. 9., 1o., S. 29; Kayser in Hartmann-Böttcher-Grass II, § 34, Anm. 15., a), (3) und (5), S. 116, 117; Blümich-Falk II, § 34, Anm. 1o., b), S. 2o15; BFH, U. v. 6. April 1951 - IV 193/5o U - BStBl. 1951 III, S. 1o6, 1o7, = BFHE 55, S. 274 - 276

79) vgl. Kayser in Hartmann-Böttcher-Grass II, § 34, Anm. 15., a), (5), S. 117

8o) Über einen besonderen Fall der Nebeneinkünfte s.S. 23

lichen Methoden betriebene Landwirtschaft denken, doch würden in diesem Fall aus der wissenschaftlichen Tätigkeit keine Einkünfte erzielt, sondern erst weitere Hilfsgeschäfte - in der Regel Veräußerungsgeschäfte - würden zu Einkünften führen. Nicht die wissenschaftliche Tätigkeit, sondern deren Früchte wären Gegenstand der Einkünfte. Dagegen wird in § 34 Abs. 4 verlangt, daß unmittelbar aus der wissenschaftlichen, künstlerischen oder schriftstellerischen Tätigkeit ein Entgelt erlangt wird. Gefördert werden soll die reine wissenschaftliche, künstlerische oder schriftstellerische Tätigkeit, nicht deren praktische Nutzanwendung. Der in der Literatur verschiedentlich erörterte Fall des Schauspielers, der Nebeneinkünfte aus freiberuflicher Gastspieltätigkeit hat und den zur Durchführung der Gastspieltätigkeit genutzten, zum Betriebsvermögen gehörigen PKW bei Aufgabe der Gastspieltätigkeit veräußert, ist daher richtigerweise so zu lösen, daß der durch die Veräußerung des PKW erzielte Gewinn nicht zu den steuerbegünstigten Nebeneinkünften zählt, da der Verkauf nur mittelbar mit der begünstigten Tätigkeit zusammenhängt[81].

3. Die Nebeneinkünfte als sonstige Einkünfte (§ 22)

Da § 34 Abs. 4 nicht positiv verlangt, daß die Nebeneinkünfte sich aus freiberuflicher Tätigkeit im Sinne von § 18 ergeben müssen, können die Nebeneinkünfte auch sonstige Einkünfte im Sinne von § 22 Ziff. 3 sein[82], wenn die Einkünfte unmittelbares Entgelt für die wissenschaftliche,

---

81) So auch Kayser in Hartmann-Böttcher-Grass II, § 34, Anm. 15., a), (4), S. 117; Lademann-Lenski-Brockhoff, § 34, Anm. 9., 5., S. 19; (Tullius, DStZ (A) 1956, S. 184 sowie Herrmann-Heuer, Bd. V, Lfg. 93 (Dezember 197o) § 34, Anm. 53 sind gegenteiliger Ansicht)

82) Kayser in Hartmann-Böttcher-Grass II, § 34, Anm. 15., a), (5), S. 117; Blümich-Falk II, § 34, Anm. 1o., b), S. 2o15; BFH, U. v. 6. April 1951 - IV 193/5o U - BStBl. 1951 III, S. 1o6, 1o7 (S. 1o6) = BFHE 55, S. 274 - 276 (S. 276 Mitte)

künstlerische oder schriftstellerische Tätigkeit sind.

4. § 34 Abs. 4 als persönliche oder sachliche Vergünstigung

Stark umstritten ist die Frage, ob die Nebeneinkünfte aus einer persönlich ausgeübten Tätigkeit bezogen werden müssen oder ob es sich in § 34 Abs. 4 um eine sachliche Vergünstigung handelt. Der Streit hat sich an der Frage entzündet, ob ein Steuerpflichtiger unter dem Gesichtspunkt der Haushaltsbesteuerung die Begünstigung auch für wissenschaftliche, künstlerische oder schriftstellerische Einkünfte seines Ehegatten und ob der Erbe die Vergünstigungen für aus begünstigter Tätigkeit des Erblassers fließende Einkünfte in Anspruch nehmen können.

a) Berücksichtigung von Einkünften eines Ehegatten als Nebeneinkünfte des anderen Ehegatten

Dabei herrscht im ersten Fall heute weitgehend Einigkeit darüber, daß für die Gewährung der Vergünstigung jeweils auf die Person des einzelnen Ehegatten abzustellen ist, es also darauf ankommt, inwieweit bei jedem einzelnen Ehegatten die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme vorliegen. Schon in einer Entscheidung aus dem Jahre 1952[83)] hat es der Bundesfinanzhof abgelehnt, die Einkünfte einer als Graphikerin tätigen Ehefrau im Verhältnis zu den Einkünften ihres freiberuflich tätigen Ehemannes als Nebeneinkünfte zu behandeln. Begründet hat der Bundesfinanzhof dieses Ergebnis damit,daß die Ehefrau, wenn sie nur als Graphikerin tätig sei, diese Tätigkeit als Hauptberuf ausübe, die Einkünfte daraus also Haupteinkünfte seien. Dieses Ergebnis überzeugt um so mehr, als auch bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten der Grundsatz der Individual-

---

83) BFH, U. v. 29. Mai 1952 - IV 83/52 - IV 83/52 U - BStBl. 1952 III, S. 194, 195 = BFHE 56, S. 5oo - 5o2

besteuerung seine volle Geltung behält[84]. Dieser Grundsatz wirkt sich dahin aus, daß die Zusammenveranlagung zwar zu einer Zusammenrechnung, nicht aber zu einer einheitlichen Ermittlung der Einkünfte beider Ehepartner führt[85]. Entsprechend diesem Grundsatz hat der Bundesfinanzhof inzwischen für den vergleichbaren Fall des § 18 Abs. 4 für die Frage des Überwiegens entschieden, daß dabei nicht die zusammengerechneten Einkünfte der Ehegatten, sondern die Einkünfte jedes Ehegatten zugrunde zu legen seien[86]. Auch das gesamte Schrifttum steht heute auf dem gleichen Standpunkt[87].

b) Einkünfte des Erblassers als Nebeneinkünfte des Erben

Weniger eindeutig stellt sich die Rechtslage bei der Frage dar, ob der Erbe die Vergünstigung für aus wissenschaftlicher, künstlerischer oder schriftstellerischer Tätigkeit des Erblassers fließende Einkünfte in Anspruch nehmen kann. Betrachtet man die Tarifvergünstigung als an die Person dessen gebunden, durch dessen Tätigkeit die Einkünfte erzielt werden, so kann der Erbe die Vergünstigung nicht für Einkünfte aus vom Erblasser geleistete wissenschaftliche, künstlerische oder schriftstellerische Tätigkeit in Anspruch nehmen. Ist man dagegen der Ansicht, es solle eine

---

84) vgl. Beschluß des BVerfG vom 17. Januar 1957 - 1 BvL 4/54 - BVerfGE 6, S. 55 - 84

85) vgl. BFH, U. v. 18. April 1958 - VI 17/58 U - BStBl. 1958 III, S. 294, 295 = BFHE 67, S. 56 - 58

86) BFH, U. v. 3. August 1961 - IV 239/59 S - BStBl. 1961 III, S. 466 - 468 = BFHE 73, S. 552 - 557

87) vgl. Herrmann-Heuer, Bd. V, Lfg. 93 (Dezember 197o), § 34, Anm. 4o; Kayser in Hartmann-Böttcher-Grass II, § 26 b, Anm. 2., b), S. 7; Oswald in StuW 1952, Sp. 761, 762; Tipke in DStR 1956, S. 364, 365

bestimmte Tätigkeit begünstigt werden, so ist nicht einzusehen, warum nicht auch der Erbe die Vergünstigung soll in Anspruch nehmen können.
Der Bundesfinanzhof hat sich für den Charakter der Vorschrift als einer persönlichen Begünstigungsvorschrift entschieden. In einer Entscheidung aus dem Jahre 1957[88] versagte er die Steuervergünstigung einem Steuerpflichtigen, der sie für Einkünfte begehrte, die ihm aus Honoraren für ein wissenschaftliches Unterrichtswerk seines verstorbenen Vaters zuflossen. Der Bundesfinanzhof begründet sein Ergebnis mit Sinn und Zweck der Vorschrift; denn danach solle eine bestimmte Gruppe von Steuerpflichtigen für die neben ihrer Haupttätigkeit erzielten Nebeneinkünfte steuerlich begünstigt werden. Es handele sich also um eine auf einen bestimmten Kreis von Steuerpflichtigen - Arbeitnehmer und Angehörige der freien Berufe - und auf bestimmte Einkünfte beschränkte Steuervergünstigung.
Die Begründung des Bundesfinanzhofes überzeugt nicht. Der Wortlaut der Vorschrift ist nicht eindeutig[89] und spricht sogar eher für die gegenteilige Ansicht, da die Vergünstigung für Nebeneinkünfte aus einer bestimmten Tätigkeit gewährt wird[90]. Mit Recht weist H o f f m a n n[91] darauf

---

88) BFH, U. v. 7. November 1957 - IV 16o/56 U - BStBl. 1958 III, S. 25, 26 (S. 26 links) = BFHE 66, S. 6o - 63 (S. 63); ebenso: Herrmann-Heuer, Bd. V, Lfg. 93 (Dezember 197o), § 34, Anm. 4o; Blümich-Falk II, § 34, Anm. 1o., a), S. 2o14; Lademann-Lenski-Brockhoff, § 34, Anm. 9., 2., S. 16, 17

89) vgl. FG Karlsruhe, U. v. 2o. Dezember 1955 - II 382/55 -, nicht rechtskräftig (aufgehoben durch BFH, U. v. 7. November 1957 - IV 16o/56 U - BStBl. 1958 III, S. 25, 26 = BFHE 66, S. 6o - 63) in EFG 1956 S. 1o5, 1o6, Nr. 12o

9o) Niedersächsisches FG Hannover, U. v. 24. August 1955 - II 437/54 - EFG 1956, S. 344, 345, Nr. 386

91) Hoffmann in FR 1958 S. 137

hin, daß eine unzureichende Formulierung des Gesetzes eher zu Lasten des formulierenden Gesetzgebers (sprich: des Fiskus) als zu Lasten des unbeteiligten Steuerpflichtigen gehen muß. Aber auch die Begründung des Bundesfinanzhofes aus Sinn und Zweck der Vorschrift ist nicht zwingend. Geht man davon aus, daß die Steuervergünstigung die notwendige Folge der durch den steuerlichen Anreiz ausgelösten Nebentätigkeit ist[92], so kann ebenso gut von einer sachlichen Tarifvergünstigung ausgegangen werden[93]. In § 34 Abs. 4 eine sachliche Vergünstigung zu sehen, entspricht auch deshalb mehr dem Sinn der Vorschrift, weil diese einen Anreiz zu einer Tätigkeit geben wollte, dieser Anreiz aber unabhängig davon erzielt wird, ob die Einkünfte dem die begünstigte Tätigkeit Ausübenden oder seinem Erben zufließen.
Auch das weitere Argument des Bundesfinanzhofes, steuerliche Vergünstigungsrechte, wozu auch die Tarifvergünstigungen gehörten, seien wegen ihres öffentlich-rechtlichen Charakters regelmäßig nicht vererblich, kann - zumindest in dieser pauschalen Form - nicht unwidersprochen bleiben; denn diese Frage ist nach dem jeweiligen Zweck der öffentlich-rechtlichen Vorschrift verschieden zu beurteilen[94] und bei Fehlen ausdrücklicher Vorschriften über die Vererblichkeit kann der Rechtsgedanke des § 1922 BGB entsprechend angewandt werden[95]. Die Entscheidung des Bundesfinanzhofes hätte also

---

92) Labus in BB 1958, S. 295, 296

93) Niedersächsisches FG Hannover, U. v. 24. August 1955 - II 437/54 - EFG 1956, S. 344, 345, Nr. 386; Kayser in Hartmann-Böttcher-Grass II, § 34, Anm. 15., a), (4), S. 117; Hoffmann in FR 1958, S. 137; Littmann, ESt-Recht, § 34, Rdnr. 41, S. 1697; ders. in FR 1963, S. 26 - 30 (S. 28 links unten); ausführlich Leffler in Stbg. 1963, S. 183 - 185

94) BVerwG, U. v. 25. April 1963 - BVerwG VIII C 216.63 - DÖV 1964, S. 24 - 26 (S. 25 rechts) = BVerwGE 16, S. 68 - 73 (S. 70 oben)

95) BVerwG, U. v. 6. Juli 1965 - BVerwG II C 34.63 - BVerwGE 21, S. 302 - 306 (S. 303 oben)

mit mindestens ebenso großer Berechtigung zu dem Ergebnis kommen können, daß § 34 Abs. 4 eine sachliche Vergünstigung sei.

5. Ergebnis zu F

Nebeneinkünfte sind also Einkünfte aus (nach herrschender Meinung) persönlich ausgeübter, freiberuflicher wissenschaftlicher, künstlerischer oder schriftstellerischer Tätigkeit, die neben Haupteinkünften erzielt werden, wobei es auf den Umfang der zur Erzielung der Einkünfte geleisteten Tätigkeit und auf die Höhe der Einkünfte nicht ankommt.

III. Teil - Einordnung der Nebeneinkünfte im Rahmen von § 34 Abs. 4 S. 2 Ziff. 1

A) Die Notwendigkeit, § 34 Abs. 4 S. 2 Ziff. 1 auszulegen

Eine ausdrückliche Bestimmung über die Einordnung der Nebeneinkünfte im Rahmen von § 34 Abs. 4 S. 2 Ziff. 1 trifft das Gesetz nicht. Die Antwort auf die Frage der Einordnung der Nebeneinkünfte ist daher durch Auslegung zu ermitteln.

Soweit ersichtlich, wird in der zu § 34 Abs. 4 ergangenen Rechtsprechung und Literatur nicht bestritten, daß S. 2 Ziff. 1 überhaupt auszulegen ist. Zwar hat das Niedersächsische Finanzgericht Hannover entschieden[96], der Wortlaut von S. 2 Ziff. 1 sei eindeutig, doch nimmt das Gericht, um die hier streitige Frage zu entscheiden, eine umfangreiche Auslegung vor, so daß nicht davon ausgegangen werden kann, das Finanzgericht hielte eine Auslegung wegen des eindeutigen Wortlauts für überflüssig.

---

96) Nieders. FG Hannover, U. v. 7. Februar 1956 - VI (II) 619 und 62o/54 - DStZ (B) 1956, S. 19o, 191 (S. 191 links)

Allein M e t z [97] hat nach dem Wortlaut des Gesetzes "keinen Zweifel", daß zu den übrigen Einkünften auch die Nebeneinkünfte aus wissenschaftlicher, künstlerischer und schriftstellerischer Tätigkeit zu rechnen sind. Wenn Metz mit dieser Stellungnahme eine Auslegung nach dem Wortlaut für unzulässig und überflüssig erachten sollte, so kann diese Meinung nicht richtig sein; denn in § 34 Abs. 4 S. 2 Ziff. 1 werden die Nebeneinkünfte nicht ausdrücklich den Einkünften aus der Berufstätigkeit oder den übrigen Einkünften zugeordent, so daß eine Zuordnung nur durch Auslegung erreicht werden kann. Im übrigen wäre auch bei einer ausdrücklichen Zuordnung der Nebeneinkünfte zu einer der beiden Einkünftegruppen in § 34 Abs. 4 S. 2 Ziff. 1 noch zu überlegen, inwieweit eine Auslegung einer Vorschrift gegen deren ausdrücklichen Wortlaut möglich und geboten wäre. Eine solche Auslegung muß zumindest dann möglich sein, wenn mit einiger Sicherheit festgestellt werden kann, daß der Gesetzeswortlaut nicht den wahren Willen des Gesetzgebers wiedergibt. Das wird man besonders dann annehmen müssen, wenn die Befolgung des Gesetzeswortlautes zu einem sinnwidrigen, den Gesetzeszweck vereitelnden Ergebnis führen[98] oder den wirtschaftlich Schwächeren gegenüber dem wirtschaftlich Stärkeren grundlos benachteiligen würde[99].

Wie im weiteren Verlauf der Darstellung noch zu zeigen sein wird, verstößt die Auslegung der Vorschrift durch die herrschende Meinung, insbesondere durch die Rechtsprechung,

---

97) Metz in DStZ (A) 195o, S. 17 (rechts unten)

98) vgl. BFH U. v. 6. Dezember 1961 - VI 319/6o U - BStBl. 1962 III, S. 126, 127 (S. 126 rechts) = BFHE 74, S. 328 - 331 (S. 33o oben)

99) vgl. Weinsheimer, § 11, Ziff. 4, S. 93. Eine gute Übersicht über die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum Problem der Auslegung gegen den klaren Wortlaut findet sich bei Littmann EStRecht, vor § 1, Rdnr. 73, 74, 75, S. 38 - 4o

gegen beide Gesichtspunkte in bedenklicher Weise.
Bei der Auslegung der Vorschrift wird zu achten sein auf den Wortlaut der Bestimmung, auf die Stellung der Vorschrift im Gesetz und innerhalb von § 34 Abs. 4 und insbesondere auf Sinn und Zweck der Vorschrift.

B) Die Auslegungsmöglichkeiten

Da es sich bei den Nebeneinkünften nicht um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit handeln kann (§ 34 Abs. 4 S. 2 Ziff. 2 erster Halbsatz) und um Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit im Sinne von § 18 Abs. 1 Ziff. 1 handeln muß[1oo)], ergeben sich für die Behandlung der Nebeneinkünfte im Rahmen von § 34 Abs. 4 S. 2 Ziff. 1 drei grundsätzliche Möglichkeiten. Alle drei Möglichkeiten werden mit mehr oder minder erheblichen Abweichungen voneinander vertreten.

1. Nach Ansicht der ganz herrschenden Meinung gehören die Nebeneinkünfte zu den übrigen Einkünften[1o1)].

1oo) vgl. oben S. 22, 23

1o1) BFH, U. v. 13. September 1956 - IV 238/56 U - BStBl. 1956 III, S. 324 = BFHE 63, S. 331 - 333; BFH, U. v. 11. März 1965 - IV 221/63 U - BStBl. 1965 III, S. 379, 38o = BFHE 82, S. 361 - 363; BFH, U. v. 26. April 1968 - IV R 191/67 - BFHE 92, S. 286 - 288 = BStBl. 1968 II, S. 526, 527; FG Karlsruhe, U. v. 15. November 1955 - II 3o3/55 - EFG 1956, S. 45, 46, Nr. 5o; Nieders. FG Hannover, U. v. 17. Februar 1956 - VI (II) 619 und 62o/54 - DStZ (B) 1956, S. 19o, 191; Herrmann-Heuer, Bd. V, Lfg. 93 (Dezember 197o), § 34, Anm. 48 - 51; Lademann-Lenski-Brockhoff, § 34, Anm. 9., 11., a), S. 31, 32; StLex. 3, 34, 8, h); Blümich-Falk II, § 34, Anm. 1o., f), S. 2o24, 2o25; Kapp-Brockhoff, L., 9., a), S. 86; Littmann, EStRecht, § 34, Rdnr. 29, S. 1693, 1694; Dorn in WPg 195o, S. 554; Schierholt in JuV 195o, S. 1o2; Köhler in BlStSA 1951, S. 183 (rechts); Littmann in DStZ (B) 1951, S. 242, 243; Birkholz in BlStSA 1952, S. 83; Heßler in DB Beilage Nr. 16/52 in Heft 41; Diederichs in StPrakt 1956, S. 29o, 291; Moeren in BlStSA 1956, S. 228, 229; ders. in DB 1957, S. 542; Rademacher in DStR 1957, S. 6o; Simon in BlStSA 196o, S. 341 (rechts unten); Speich in FR 1964, S. 17 (rechts); Brockhoff in Inf 1966, S. 28, 29, 3o

2. Nach anderer Auffassung gehören sie zu den Einkünften aus der Berufstätigkeit[1o2)].

3. Vereinzelt wird auch die Meinung vertreten, die Nebeneinkünfte seien bei der Überwiegens-Rechnung des § 34 Abs. 4 S. 2 Ziff. 1 außer Ansatz zu lassen[1o3)].

C) Darstellung und Kritik der einzelnen Meinungen

1. Die Meinung Irmlers

a) Darstellung

Irmler begründet seine Meinung, die zum ersten Mal - sie ablehnend - von Littmann geäußert worden ist[1o4)], wie folgt[1o5)]: Er wendet sich zunächst gegen ein Urteil des Bundesfinanzhofs[1o6)], worin dieser die Nebeneinkünfte zu den übrigen Einkünften rechnet. Nach der Systematik des Einkommensteuergesetzes könnten unter "Einkünften" nur die sieben

---

1o2) FG Rheinland-Pfalz, U. v. 27. Juni 1967 - II 2/65 - in EFG 1967, S. 562, 563, Nr. 625 (nicht rechtskräftig, aufgehoben durch BFH, U. v. 26. April 1968, vgl. Anm. 1o1); Kayser in Hartmann-Böttcher-Grass II, § 34, Anm. 13, 15 und 16; Mondorf in DB 1949, S. 233 (mittlere Spalte); Kayser in BB 195o, S. 588, 589; Vogt in StPrakt 1951, S. 283, 284; Kayser in StuW 1951, Sp. 718 und 765 - 772; ders. in DStZ (A) 1951, S. 1o7 - 112; ders. in RWP 14 StR (D) ESt II B 1o/6o; ders. in BB 1965, S. 1448 - 1453; v. Schilling in FR 1968, S. 467, 468

1o3) Irmler in BB 1965, S. 1178, 1179; vgl. auch Herrmann-Heuer, Bd. V, Lfg. 93 (Dezember 197o), § 34, Anm. 5o - 51; Littmann EStRecht, § 34, Rdnr. 29, S. 1693, 1694

1o4) Littmann in DStZ (B) 1951, S. 242, 243

1o5) Irmler in BB 1965, S. 1178, 1179

1o6) BFH, U. v. 13. September 1956 - IV 238/56 U - BStBl. 1956 III, S. 324 = BFHE 63, S. 331 - 333

Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 verstanden werden. Lege man die Vorschrift wie der Bundesfinanzhof in dem angeführten Urteil aus, so schaffe man damit eine neue, achte Einkunftsart. Das sei aber nicht der Wille des Gesetzgebers gewesen, der das anderenfalls im Gesetz klar hätte zum Ausdruck bringen müssen. Mehr dem Wortlaut des § 34 Abs. 4 S. 2 Ziff. 1, der eindeutig auf die bekannten sieben Einkunftsarten abstelle, entspräche es, wenn die Nebeneinkünfte bei der Prüfung der Frage, welche Einkünfte im Rahmen von S. 2 Ziff. 1 überwiegen, außer Betracht blieben.

b) Kritik und Ablehnung

Die Begründung von Irmler überzeugt nicht. Es ist ihm zwar darin zuzustimmen, daß der Gesetzgeber in § 34 Abs. 4 keine neue, achte Einkunftsart schaffen wollte - nichts deutet darauf hin -, doch läßt sich die vom Bundesfinanzhof und der herrschenden Meinung in der Literatur vertretene Zurechnung der Nebeneinkünfte zu den übrigen Einkünften auch vertreten, ohne eine neue, achte Einkunftsart annehmen zu müssen. Der Gesetzgeber war sich darüber klar, daß es sich bei den Nebeneinkünften um Einkünfte im Sinne von § 18 Abs. 1 Ziff. 1 handelt[107]; der Streit entzündet sich lediglich daran, ob der Gesetzgeber alle Einkünfte im Sinne von § 18 Abs. 1 Ziff. 1 zu den Einkünften aus der Berufstätigkeit im Sinne von § 34 Abs. 4 S. 2 Ziff. 1 rechnen oder einen Teil dieser Einkünfte aus § 18 Abs. 1 Ziff. 1 zu den "übrigen Einkünften" zählen will. Es geht also in § 34 Abs. 4 S. 2 Ziff. 1 gar nicht um eine systematische Einordnung der Nebeneinkünfte in das System der Einkunftsarten, sondern um die Zurechnung der Einkünfte aus einer Einkunftsart, genauer: eines Teils der Einkünfte aus einer Einkunftsart, nämlich der Nebeneinkünfte im Sinne von § 34 Abs. 4 (= Einkünfte aus § 18 Abs. 1 Ziff. 1) zu den Einkünften aus der

---

[107] vgl. S. 22, 23

Berufstätigkeit oder zu den übrigen Einkünften. S. 2 Ziff. 1 enthält eben keine Regelung, ob unter Einkünften aus der Berufstätigkeit alle Einkünfte aus § 18 Abs. 1 Ziff. 1 zu verstehen sind. Mit dem Hinweis darauf, daß der Gesetzgeber keine neue, achte Einkunftsart habe bilden wollen, läßt sich also nicht beweisen, daß die Nebeneinkünfte bei der Überwiegens-Rechnung außer Betracht bleiben müssen.
Ein gewichtigeres Argument für diese Meinung ergibt sich aber aus dem Wortlaut der Vorschrift, worauf Littmann hinweist[108]. Nach seiner Auffassung hat der Gesetzgeber überall dort, wo die Nebeneinkünfte als solche eine Rolle spielen sollten, diese stets besonders genannt (so in § 34 Abs. 4 S. 1, S. 2 Ziff. 2 und in S. 3). Aus der Tatsache, daß die Nebeneinkünfte in S. 2 Ziff. 1 nicht besonders erwähnt worden sind, könnte man schließen, so Littmann, daß der Gesetzgeber in diesem Fall die Nebeneinkünfte unberücksichtigt lassen wollte.
Eine derartige Argumentation übersieht, daß im § 34 Abs. 4 S. 2 Ziff. 1 die besondere Erwähnung der Nebeneinkünfte überflüssig ist. Gemäß S. 2 Ziff. 1 müssen die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und aus der Berufstätigkeit die übrigen Einkünfte überwiegen. Dabei ist unklar, was unter "Einkünfte aus der Berufstätigkeit" gemeint ist. Unabhängig davon, wie man sich in dieser Frage entscheidet, soll aber alles, was nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und aus der Berufstätigkeit gehört, zu den übrigen Einkünften zählen. Indem S. 2 Ziff. 1 auf die übrigen Einkünfte verweist, ohne eine Ausnahme zu machen, stellt der Gesetzgeber klar, daß hiermit alle übrigen Einkünfte gemeint sein sollen. Eine Ausnahme hätte er besonders anordnen müssen. Die Ansicht von Littmann ginge dahin, daß der Gesetzgeber die Regel, die er gerade aufgestellt hat, noch

---

[108] Littmann EStRecht, § 34, Rdnr. 29, S. 1694

einmal besonders hätte bekräftigen müssen, etwa durch den Zusatz: alle (übrigen Einkünfte). Wollte man der Auffassung Littmanns folgen, so müßte man in der Tat zu dem Ergebnis kommen, daß in § 34 Abs. 4 eine neue, achte Einkunftsart hätte geschaffen werden sollen; denn dann gäbe es außer den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und aus der Berufstätigkeit und den übrigen Einkünften noch weitere Einkünfte, nämlich die Nebeneinkünfte aus wissenschaftlicher, künstlerischer oder schriftstellerischer Tätigkeit. Eine Auslegung, wonach die Nebeneinkünfte außer Ansatz blieben, widerspräche also dem System der sieben Einkunftsarten, von dem in diesem Fall abzuweichen, der Gesetzgeber keinerlei Hinweis gegeben hat.

2. Die Ansicht der Rechtsprechung und herrschenden Meinung

Für die Darstellung der herrschenden Meinung kann ein Großteil der in Anmerkung 1o1 aufgeführten Literaturhinweise außer Betracht bleiben, da dort die herrschende Meinung ohne jegliche Begründung vertreten wird[1o9].
Ebenfalls außer Betracht bleiben kann die Meinung von B i r k h o l z [11o], der die Nebeneinkünfte mit der Begründung

---

[1o9] Dorn in WPg 195o, S. 554; Schierholt in JuV 195o, S. 1o2; Köhler in BlStSA 1951, S. 183; Heßler in DB Beilage Nr. 16/52 in Heft 41; Moeren in BlStSA 1956, S. 228, 229; ders. in DB 1957, S. 542; Simon in BlStSA 196o, S. 341; Speich in FR 1964, S. 17; Blümich-Falk II, § 34, Anm. 1o., b), S. 2o16 und Anm. 1o., f), S. 2o24; Kapp-Brockhoff, L., 9., a), S. 86; Lademann-Lenski-Brockhoff, § 34, Anm. 11., a), S. 31; StLex. 3, 34, 8, h). Auch auf die jüngste Entscheidung des Bundesfinanzhofes zu diesem Thema (BFH, U. v. 26. April 1968 - IV R 191/67 - BFHE 92, S. 286 - 288 = BStBl. 1968 II, S. 526, 527) kann verzichtet werden, da sie auf eine eigene Begründung verzichtet und lediglich auf die Entscheidung des BFH vom 13. September 1956 - IV 238/56 U - BStBl. 1956 III, S. 324 = BFHE 63, S. 331 - 333 verweist

[11o] Birkholz in BlStSA 1952, S. 83

zu den übrigen Einkünften zählt, dies komme in der Vorschrift zum Ausdruck, nach der die Nebeneinkünfte 5o vom Hundert der Einkünfte aus dem Hauptberuf nicht übersteigen dürfen. Selbst wenn es eine solche Vorschrift in § 34 Abs. 4 gäbe - es gibt sie nicht, offenbar meint Birkholz § 34 Abs. 4 S. 3, der aber etwas ganz anderes regelt, nämlich die absolute Höhe, bis zu der Nebeneinkünfte begünstigungsfähig sind (ob tatsächlich noch höhere Nebeneinkünfte erzielt worden sind, interessiert den Gesetzgeber nicht, er will eine klare Grenze setzen, über die hinaus eine Begünstigung nicht mehr möglich ist) -, selbst wenn es also eine solche Vorschrift gäbe, sagte sie noch nichts darüber aus, wie die Nebeneinkünfte im Rahmen von § 34 Abs. 4 S. 2 Ziff. 1 einzuordnen sind. Zu Recht geht daher die überwiegende Meinung davon aus, daß sich die hier zu entscheidende Streitfrage aus dem Wortlaut der Vorschrift nicht, zumindest nicht zweifelsfrei entnehmen lasse[111].

a) Darstellung

Die Zurechnung der Nebeneinkünfte zu den übrigen Einkünften wird von der herrschenden Meinung folgendermaßen begründet:
Zu den übrigen Einkünften gehörten mit Sicherheit die Einkünfte aus Landwirtschaft und Forstwirtschaft usw.[112]. Dazu gehörten aber auch die Nebeneinkünfte. Das ergäbe sich daraus, daß § 34 Abs. 4 vor S. 2 Ziff. 1 von einer Berufstätigkeit im Sinne von § 18 Abs. 1 Ziff. 1 spreche, neben der Nebeneinkünfte bezogen werden. Eine unbefangene Auslegung

---

111) BFH, U. v. 13. September 1956 - IV 238/56 U - BStBl. 1956 III, S. 324 (rechts oben) = BFHE 63, S. 331 - 333 (S. 332 Mitte); FG Karlsruhe, U. v. 15. November 1955 - II 3o3/55 - EFG 1956, S. 45, 46, Nr. 5o (S. 45 rechts unten); Diederichs in StPrakt 1956, S. 29o (rechts unten); Rademacher in DStR 1957, S. 6o; Simon in BlStSA 196o, S. 341

112) Diederichs in StPrakt 1956, S. 29o; vgl. im übrigen oben S. 16, 17 und 18

führe dann dazu, daß S. 2 Ziff. 1 unter "der Berufstätigkeit" die vorher erwähnte zu verstehen sei; das aber sei die freie Berufstätigkeit ohne die nebenberufliche Tätigkeit[113]. In § 34 Abs. 4 S. 2 Ziff. 2 und im letzten Satz sei der Begriff "Berufstätigkeit" eindeutig in einen Gegensatz zu den "Nebeneinkünften" gestellt; der Begriff "Berufstätigkeit" dürfe aber innerhalb derselben Vorschrift nicht verschieden ausgelegt werden[114]. Das gleiche ist gemeint, wenn gesagt wird, in § 34 Abs. 4 S. 1 seien die Nebeneinkünfte gesondert aufgeführt[115] oder sie ständen in einem unverkennbaren begrifflichen Gegensatz zu den hauptberuflichen Einkünften, nämlich den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit oder aus der Berufstätigkeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Ziff. 1[116]. Da Nebeneinkünfte nur bei ebenfalls vorhandenen Haupteinkünften möglich seien, sei in dem unmittelbar auf S. 1 folgenden S. 2 Ziff. 1 auch keine andere Auslegung denkbar, d.h. aber mit Einkünften aus der Berufstätigkeit seien nur Haupteinkünfte ohne Nebeneinkünfte gemeint[117]. Der Wortlaut der Vorschrift biete daher keinen Anlaß für die Annahme, daß § 34 Abs. 4 S. 2

---

113) Littmann in DStZ (B) 1951, S. 243 (links oben)

114) Littmann EStRecht, § 34, Rdnr. 29, S. 1694; BFH, U. v. 13. September 1956 - IV 238/56 U - BStBl. 1956 III, S. 324 (rechts oben) = BFHE 63, S. 331 - 333 (S. 332 Mitte); Nieders. FG Hannover, U. v. 17. Februar 1956 - VI (II) 619 und 62o/54 - DStZ (B) 1956, S. 19o, 191 (links)

115) BFH, U. v. 13. September 1956 - IV 238/56 U - BStBl. 1956 III, S. 324 = BFHE 63, S. 331 - 333 (S. 332 Mitte); Diederichs in StPrakt 1956, S. 29o, der sich eng an die Beweisführung des vorgenannten Urteils hält

116) Nieders. FG Hannover, U. v. 17. Februar 1956 (vgl. Anm. 114)

117) BFH, U. v. 13. September 1956 (vgl. Anm. 115)

Ziff. 1 ausnahmsweise sowohl die hauptberuflichen Einkünfte aus einem freien Beruf als auch die freiberuflichen Nebeneinkünfte umfassen solle[118].

Der Gesetzgeber habe mit der Tarifvergünstigung auch nicht in's Uferlose gehen wollen; er habe diese Tätigkeiten weder für sich allein, wenn sie also hauptberuflich ausgeübt würden, noch ohne Rücksicht auf ihre Höhe, sondern nur im begrenzten Umfang begünstigen wollen. Eine Tarifvergünstigung in jeder Höhe, wenn auch nur bis zur Höchstgrenze des § 34 Abs. 4 S. 3, könne vom Gesetzgeber nicht gewollt sein[119]. Während das Niedersächsische Finanzgericht Hannover[118] hieraus und aus der Tatsache, daß in § 34 Abs. 4 S. 3 unstreitig die Höhe der tarifbegünstigten Nebeneinkünfte begrenzt worden ist, folgert, daß § 34 Abs. 4 S. 2 Ziff. 1 als eine zweite Begrenzung der Höhe der begünstigten Nebeneinkünfte zu verstehen sei, gehen der Bundesfinanzhof und ihm folgend D i e d e r i c h s davon aus, daß es sich bei § 34 Abs. 4 S. 2 Ziff. 1 nicht um eine Begrenzung, sondern um eine Voraussetzung der Begünstigung handele.

Auch das Finanzgericht Karlsruhe geht in der wohl am sorgfältigsten begründeten Entscheidung[12o] zu der hier anstehenden Streitfrage davon aus, daß es sich bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und aus der Berufstätigkeit in S. 2 Ziff. 1 um eine Voraussetzung für Nebeneinkünfte und nicht um eine sie begrenzende Größe handele. Das Gericht geht weiter davon aus, daß das Gesetz in § 34 Abs. 4 S. 1 klarstelle, es müsse sich bei den Nebeneinkünften einmal um solche aus wissenschaftlicher, künstlerischer oder schriftstellerischer Tätigkeit handeln und zum anderen müßten diese

---

118) vgl. Anm. 117

119) Urteil des BFH (vgl. Anm. 1o6) vom 13. September 1956 (am Ende)

12o) FG Karlsruhe, U. v. 15. November 1955 - II 3o3/55 - EFG 1956, S. 45, 46, Nr. 5o

Einkünfte dem Steuerpflichtigen neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit oder aus einer freien Berufstätigkeit zufließen. Das bedeute aber logisch zwingend, daß die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und aus einer freien Berufstätigkeit den Nebeneinkünften rein gegenüberzustellen seien. Das Gericht folgert weiter, daß, da in § 34 Abs. 4 S. 2 Ziff. 2 die zu begünstigenden Nebeneinkünfte als selbständige Größe ausdrücklich von den Einkünften, neben denen sie zufließen müssen, abgetrennt seien, dies in S. 2 Ziff. 1 ebenso sein müsse, da die Begriffe einheitlich auszulegen seien. Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und aus der Berufstätigkeit seien als Merkmal für die Nebeneinkünfte verwandt worden; sie könnten daher nicht schon die Nebeneinkünfte selbst enthalten. Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und aus der Berufstätigkeit müßten auch in einem angemessenen Verhältnis zu allen übrigen Einkünften des Steuerpflichtigen stehen; der Sondertarif solle nur bei denjenigen Arbeitnehmern und freiberuflich Tätigen angewendet werden, deren eigentliche, steuerlich nicht geförderte Berufsarbeit im Vordergrund ihres einkommenschaffenden Wirkens stehe. Die relativ bestimmte Höhe der nichtbegünstigten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und aus der Berufstätigkeit sei daher zur Bedingung der Nebeneinkünfte gemacht worden.

Die gleiche Ansicht vertritt das Niedersächsische Finanzgericht Hannover[121)], wenn es verlangt, daß die Nebeneinkünfte auch wirtschaftlich als Nebeneinkünfte erscheinen müßten, anderenfalls würde als Nebeneinkünfte begünstigt, was wirtschaftlich die Haupteinnahmequelle eines Steuerpflichtigen bilde. Wolle man sich auf den entgegengesetzten Standpunkt stellen, also die Nebeneinkünfte zu den Einkünften aus der Berufstätigkeit zählen, so wäre es ungerechtfertigt - wie das Finanzgericht Karlsruhe in der oben

---

121) vgl. Anm. 116

zitierten Entscheidung[122)] meint -, nicht auch die Einkünfte des Berufsschriftstellers oder die Nebeneinkünfte des wissenschaftlich tätigen Gewerbetreibenden steuerlich zu bevorzugen.

Sowohl das Finanzgericht Karlsruhe als auch das Niedersächsische Finanzgericht Hannover sehen, daß bei ihrer Lösung der Steuervorteil in vielen Fällen vom Zufall abhängt, meinen aber, daß sich diese dem Gerechtigkeitsempfinden widerstreitende Folge einer zahlenmäßigen Begrenzung kein Recht entziehen könne, so das Finanzgericht Karlsruhe, und daß solche Unterschiedlichkeiten unvermeidbar seien, so das Niedersächsische Finanzgericht Hannover.

b) Im besonderen: Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes

Der Bundesfinanzhof hat in einer grundsätzlichen Entscheidung zu dem hier anstehenden Fragenkreis Stellung genommen[123)]. In diesem Urteil schließt er sich im wesentlichen der oben wiedergegebenen Beweisführung der herrschenden Meinung an.
In einer weiteren Entscheidung aus dem Jahre 1968[124)] verweist der Bundesfinanzhof zur Begründung des gleichen Ergebnisses lediglich auf das Urteil aus dem Jahre 1956, ohne sich auch nur im geringsten die Mühe zu machen, sich mit dem seit diesem Zeitpunkt zu der Frage erschienenen umfangreichen Schrifttum[125)] auseinanderzusetzen. Bei aller Hochachtung vor der Souveränität eines Bundesgerichtes verdient diese Behandlung einer in der Literatur heftig umstrittenen Frage des Steuerrechts den Vorwurf der Uneinsichtigkeit und

---

122) vgl. Anm. 12o

123) BFH, U. v. 13. September 1956 - IV 238/56 U - BStBl. 1956 III, S. 324 = BFHE 63, S. 331 - 333

124) BFH, U. v. 26. April 1968 - IV R 191/67 - BFHE 92, S. 286 - 288 = BStBl. 1968 II, S. 526, 527

125) vgl. Anm. 1o1 und 1o2

des mangelnden guten Willens, sich mit der Frage auch nur auseinanderzusetzen, geschweige denn die einmal gefaßte Meinung durch noch so überzeugende Sachargumente in Frage stellen zu lassen. Bedauerlich auch, daß der Bundesfinanzhof zu der ausführlich begründeten vorinstanzlichen Entscheidung des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz[126] nicht mit einem Wort Stellung genommen hat.

3. Kritik der herrschenden Meinung und Darstellung der eigenen Ansicht

a) Bedeutung des Begriffs Berufstätigkeit

Das Hauptargument der herrschenden Meinung lautet dahin, daß in § 34 Abs. 4 S. 1, in S. 2 Ziff. 2 und in S. 3 die Nebeneinkünfte den Einkünften aus der Berufstätigkeit deutlich gegenübergestellt seien. Da der Begriff "Berufstätigkeit" in § 34 Abs. 4 einheitlich auszulegen sei, müsse diese Gegenüberstellung auch in § 34 Abs. 4 S. 2 Ziff. 1 erfolgen, die Nebeneinkünfte mithin zu den "übrigen Einkünften" gerechnet werden[127].

Diese Argumentation überzeugt nicht.
Die Ansichten, wie der Begriff Berufstätigkeit im Rahmen von § 34 Abs. 4 auszulegen sei, gehen weit auseinander. Teilweise wird angenommen, er müsse einheitlich ausgelegt werden[128], teilweise wird vorausgesetzt, er werde mit

---

126) FG Rheinland-Pfalz, U. v. 27. Juni 1967 - II 2/65 - EFG 1967, S. 562, 563, Nr. 625

127) vgl. S. 35, 36

128) vgl. BFH, U. v. 13. September 1956, (vgl. Anm. 123); FG Karlsruhe, U. v. 15. November 1955 (vgl. Anm. 12o); Nieders. FG Hannover, U. v. 17. Februar 1956 (vgl. Anm. 114); Littmann EStRecht, § 34, Rdnr. 29, S. 1694; ders. in DStZ (B) 1951, S. 242 (S. 243 links oben); Diederichs in StPrakt 1956 S. 29o, 291

unterschiedlicher Bedeutung gebraucht[129]. Abgesehen davon, daß die Ansicht, der Begriff "Berufstätigkeit" müsse in § 34 Abs. 4 einheitlich ausgelegt werden, auf einer bloßen Behauptung beruht (außer in S. 2 Ziff. 1 des § 34 Abs. 4 seien mit Einkünften aus der Berufstätigkeit immer Einkünfte unter Ausschluß der Nebeneinkünfte gemeint), folglich die Gegenmeinung mit der gleichen Berechtigung vertreten werden kann, sprechen aber auch sachliche Gründe gegen die oben aufgezeigte Argumentation.

(1) Bei der unzulänglichen sprachlichen Fassung der Vorschrift[13o] wäre es nachgerade erstaunlich, wenn der Begriff Berufstätigkeit in § 34 Abs. 4 einheitlich auszulegen wäre.

(2) Wie unzulänglich die Fassung von § 34 Abs. 4 S. 1 ist, soll zur Abrundung noch kurz dargestellt werden. Beide Auslegungen der "Einkünfte aus einer Berufstätigkeit" in § 34 Abs. 4 S. 1 - a) die Einkünfte aus einer Berufstätigkeit schließen die Nebeneinkünfte ein, b) die Nebeneinkünfte sind nicht eingeschlossen - nehmen - bewußt oder unbewußt - auf jeden Fall unausgesprochen und ohne Begründung eine Auslegung gegen den Wortlaut des Gesetzes vor, worauf K a y s e r mit Recht hinweist[131]: § 18 Abs. 1 Ziff. 1 unterscheidet bei der freiberuflichen Tätigkeit zwei Gruppen:

---

129) vgl. FG Rheinland-Pfalz, U. v. 27. Juni 1967 - II 2/65 - EFG 1967, S. 562, 563 (links), Nr. 625; Kayser in Hartmann-Böttcher-Grass II, § 34, Anm. 16., a), (1) und (2), S. 137, 138; Lademann-Lenski-Brockhoff, § 34, Anm. 9., 1., S. 15; Mondorf in DB 1949, S. 233 (mittlere Spalte); Kayser in DStZ (A) 1951, S. 1o9 (links); ders. in BB 1965, S. 1449 (links oben); Vogt in StPrakt 1951, S. 283 (links); Brockhoff in FR 1958, S. 2o1 (links)

13o) vgl. S. 2 Anm. 3

131) Kayser in Hartmann-Böttcher-Grass II, § 34, Anm. 16., a), (1), S. 138; vgl. auch Brockhoff in Inf 1966, S. 28, 29

einmal die selbständig ausgeübte wissenschaftliche, künstlerische, schriftstellerische, unterrichtende oder erzieherische Tätigkeit, zum anderen die selbständige Berufstätigkeit der Ärzte, Zahnärzte, ...und die Berufstätigkeit der diesen ähnlichen Berufe. Von der Tätigkeit der "reinen" Wissenschaftler, Künstler, Schriftsteller, Erzieher und Unterrichtenden sagt das Gesetz zwar, daß sie zur freiberuflichen Tätigkeit gehört, rechnet sie aber nicht ausdrücklich zur Berufstätigkeit wie die Tätigkeit der Ärzte, Zahnärzte usw. § 34 Abs. 4 S. 1 verlangt aber Einkünfte aus selbständiger Arbeit, die aus einer Berufstätigkeit im Sinne von § 18 Abs. 1 Ziff. 1 bezogen werden. Bei exakter, wörtlicher Auslegung könnte also die Gruppe der ausschließlich und berufsmäßig einer Tätigkeit als Wissenschaftler, Künstler, Schriftsteller, Erzieher oder Unterrichtender nachgehenden Steuerpflichtigen nicht in den Genuß der Vergünstigung kommen. Es unterliegt nun aber keinem Zweifel, daß gerade diese Gruppe von Steuerpflichtigen auf dem Gebiet, welches § 34 Abs. 4 zu fördern bezweckt, nämlich das Gebiet der wissenschaftlichen, künstlerischen und schriftstellerischen Tätigkeit, am eifrigsten und mit dem größten Erfolg arbeitet. Diese Gruppe wollte der Gesetzgeber durch die Tarifvergünstigung in besonderer Weise ansprechen. Der Gesetzgeber hat also einen falschen Ausdruck verwandt; seine Absicht wäre eindeutig zum Ausdruck gekommen, wenn er nicht von "Einkünften aus selbständiger Arbeit, die aus einer Berufstätigkeit im Sinne von § 18 Abs. 1 Ziff. 1 bezogen werden", sondern von "Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit im Sinne von § 18 Abs. 1 Ziff. 1" gesprochen

---

hätte[132]. Mit Recht weist K a y s e r in diesem Zusammenhang[133] darauf hin, daß hier eine Auslegung des Gesetzes gegen seinen Wortlaut notwendig sei[134]. Daß diese Auslegung richtig ist, wird auch - soweit ersichtlich - nirgendwo bestritten. "Einkünfte aus ...selbständiger Arbeit, die aus einer Berufstätigkeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Ziff. 1 gezogen werden" müßte also besser "Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit im Sinne von § 18 Abs. 1 Ziff. 1" heißen.

(3) Eine sorgfältige Auslegung von § 34 Abs. 4 S. 1 ergibt, daß mit "Einkünften ...aus selbständiger Arbeit, die aus einer Berufstätigkeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Ziff. 1 bezogen werden", eher alle freiberuflichen Einkünfte unter Einschluß der Nebeneinkünfte gemeint sind als nur ein Teil der freiberuflichen Einkünfte (nämlich die freiberuflichen Einkünfte ohne die Nebeneinkünfte).
§ 34 Abs. 4 S. 1 verweist zu dem Begriff Berufstätigkeit auf § 18 Abs. 1 Ziff. 1. Die fraglichen Nebeneinkünfte gehören aber unstreitig ebenfalls zu den Einkünften im Sinne des § 18 Abs. 1 Ziff. 1, so daß insoweit angenommen werden muß, daß zu den Einkünften, die aus einer Berufstätigkeit

---

132) Der Hinweis von Kayser zum Beweis, daß auch die Rechtsprechung immer dieser Ansicht gewesen sei, auf BFH, U. v. 6. Oktober 1960 - IV 162/60 U - BStBl. 1961 III, S. 2 = BFHE 72, S. 4 - 8, (Kayser in Hartmann-Böttcher-Grass II, § 34, Anm. 16., a), aa), (1), S. 138) geht fehl; Kayser meint, aus diesem Urteil ergebe sich, daß der BFH auch die Einkünfte des "reinen", seine Tätigkeit berufsmäßig ausübenden Künstlers zu den Einkünften aus der Berufstätigkeit im Sinne von § 18 Abs. 1 Ziff. 1 zähle; das kann deshalb nicht stimmen, weil der in dem Urteil angeführte Schauspieler seine Haupteinkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielte

133) in Hartmann-Böttcher-Grass II, § 34, Anm. 16., a), aa), (1), S. 138

134) vgl. zu diesem Problem mit gleichem Ergebnis auch Kayser in DB 1965, S. 1448 (rechts oben) und Brockhoff in Inf 1966, S. 28 (rechts)

im Sinne des § 18 Abs. 1 Ziff. 1 bezogen werden, auch die Nebeneinkünfte gehören.

Es stellt sich allerdings die Frage, warum der Gesetzgeber sich nicht an die Ausdrucksweise des § 18 Abs. 1 Ziff. 1 gehalten und in § 34 Abs. 4 S. 1 von freiberuflicher Tätigkeit gesprochen hat. Abgesehen davon, daß diese sprachliche Ungenauigkeit bei der gedanklichen Unklarheit des § 34 Abs. 4 nicht Wunder nimmt, kann die Verschiedenheit des Ausdrucks mit dem Bemühen des Gesetzgebers erklärt werden, klarzustellen, daß es sich bei den Nebeneinkünften nicht um Einkünfte aus einer berufsmäßig ausgeübten Tätigkeit handeln darf. Die Worte in § 34 Abs. 4 S. 1 "Einkünfte... aus selbständiger Arbeit, die aus einer Berufstätigkeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Ziff. 1 bezogen werden" sprechen also eher für eine Einbeziehung der Nebeneinkünfte in solche Einkünfte.

(4) Zwar werden in § 34 Abs. 4 S. 1 die Nebeneinkünfte gesondert neben den Einkünften aus der Berufstätigkeit angeführt, doch spricht auch dies nicht für die Auslegung, mit "Einkünften aus der Berufstätigkeit" seien dort nur die freiberuflichen Einkünfte ohne die Nebeneinkünfte gemeint. Der Gesetzgeber hat in § 34 Abs. 4 S. 1 in der Hauptsache zweierlei bestimmen wollen: einmal den Kreis der Einkünfte, für die der ermäßigte Steuersatz des § 34 Abs. 1 anzuwenden ist; es sind dies die Nebeneinkünfte aus wissenschaftlicher, künstlerischer oder schriftstellerischer Tätigkeit. Zum anderen wollte er den Kreis der Steuerpflichtigen, die die Tarifvergünstigung in Anspruch nehmen können, bestimmen. Das sollten Steuerpflichtige mit Haupteinkünften aus nichtselbständiger Arbeit und aus selbständiger Arbeit im Sinne von § 18 Abs. 1 Ziff. 1 sein[135]. Es kann aber nicht angenommen werden - weil nichts darauf hindeutet -, daß der

---

135) vgl. ausführlich zu dem in Frage kommenden Personenkreis Kayser in Hartmann-Böttcher-Grass II, § 34, Anm. 13., S. 1o5 ff

Gesetzgeber schon hier, in § 34 Abs. 4 S. 1, entscheiden wollte, wie die verschiedenen Einkünfte bei einer Überwiegens-Rechnung zu verteilen sind. Zu diesem Zweck ist gerade § 34 Abs. 4 S. 2 Ziff. 1 geschaffen worden. Das Problem, wie die Nebeneinkünfte selbst dabei zu behandeln sind, hat der Gesetzgeber allerdings übersehen, doch muß aus der Systematik des § 34 Abs. 4 geschlossen werden, daß der Gesetzgeber die Regelung, wenn er sie vorgenommen hätte, nur in § 34 Abs. 4 S. 2 Ziff. 1 hätte treffen können. Sicherlich hätte er aber eine so wichtige Regelung - hätte er sie schon in § 34 Abs. 4 S. 1 vornehmen wollen - ausdrücklich treffen müssen.

(5) Es fällt noch ein Weiteres auf: In § 34 Abs. 4 spricht der Gesetzgeber überall dort, wo der Begriff notwendig ist, positiv von Nebeneinkünften aus wissenschaftlicher, künstlerischer oder schriftstellerischer Tätigkeit (so in S. 1, in S. 2 Ziff. 2 und in S. 3). Lediglich in § 34 Abs. 4 S. 2 Ziff. 1 erwähnt der Gesetzgeber die Nebeneinkünfte nicht. Daraus folgt meines Erachtens nicht, daß der Gesetzgeber in S. 2 Ziff. 1 davon ausging, die Zugehörigkeit der Nebeneinkünfte schon geregelt zu haben, sondern vielmehr wesentlich zwangloser, daß der Gesetzgeber übersehen hat, auch an dieser Stelle für die Nebeneinkünfte eine Regelung treffen zu müssen. Nach der hier vertretenen Ansicht brauchte der Gesetzgeber in Ziff. 1 hinsichtlich der Nebeneinkünfte auch keine Regelung zu treffen, da die Nebeneinkünfte zwanglos zu den Einkünften aus der Berufstätigkeit gezählt werden können, zu denen sie ihrer steuerrechtlichen Natur nach auch unzweifelhaft gehören. Wenn man sie aber schon systemwidrig zu den übrigen Einkünften rechnen will, so liegt doch die Annahme, der Gesetzgeber habe eine ausdrückliche entsprechende Regelung übersehen, wesentlich näher als die gekünstelte Unterstellung, der Gesetzgeber habe die Regelung schon in § 34 Abs. 4 S. 1 getroffen, wo er etwas ganz anderes regelt, nämlich in erster Linie den Kreis der Steuer-

pflichtigen, die die Tarifvergünstigung in Anspruch nehmen können.

(6) Auch § 34 Abs. 4 S. 2 Ziff. 2 spricht meines Erachtens dafür, daß der Gesetzgeber nicht schon in S. 1 eine für die gesamte Vorschrift maßgebliche Regelung für die Nebeneinkünfte hat treffen wollen; denn welchen Sinn hätte es haben sollen, in S. 2 Ziff. 2 ausdrücklich festzulegen, daß die Nebeneinkünfte von den Einkünften aus der Berufstätigkeit abgrenzbar sein müssen, wenn er schon in S. 1 festgelegt hätte, daß mit Einkünften aus der Berufstätigkeit auf keinen Fall auch die Nebeneinkünfte gemeint seien?

Aus alledem folgt zweierlei: einmal daß der Gesetzgeber in § 34 Abs. 4 S. 1 mit Einkünften "aus einer Berufstätigkeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Ziff. 1" auch die tarifbegünstigten Nebeneinkünfte gemeint hat; zum anderen sollte deutlich geworden sein, daß, selbst wenn man davon ausgeht, die Nebeneinkünfte seien bei den Einkünften "aus der Berufstätigkeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Ziff. 1" ausgeschlossen, der Begriff "Einkünfte aus einer Berufstätigkeit" in § 34 Abs. 4 keinesfalls einheitlich auszulegen ist.
Im folgenden soll daher davon ausgegangen werden, daß in § 34 Abs. 4 S. 2 Ziff. 1 mit "Einkünften aus einer Berufstätigkeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Ziff. 1" auch die Nebeneinkünfte aus wissenschaftlicher, künstlerischer oder schriftstellerischer Tätigkeit gemeint sind und daß, wenn man die Nebeneinkünfte nicht zu den Einkünften aus einer Berufstätigkeit zählt, das über die Auslegung der Ziff. 1 des § 34 Abs. 4 S. 2 nichts aussagt. Im Rahmen von § 34 Abs. 4 S. 2 Ziff. 1 müssen daher im Hinblick auf die Frage, ob die Nebeneinkünfte zu den Einkünften aus der Berufstätigkeit zu zählen sind, die Einkünfte aus der Berufstätigkeit gesondert und selbständig bestimmt werden.

Eine solche Auslegung der Vorschrift führt auch nicht zu einer ungerechtfertigten und einseitigen Bevorzugung der

freiberuflich Tätigen gegenüber den Steuerpflichtigen mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, wie Littmann meint[136]. Littmann geht davon aus, daß in § 34 Abs. 4 S. 2 Ziff. 1 mit Einkünften aus der Berufstätigkeit solche aus Hauptberufstätigkeit, also die Einkünfte unter Ausschluß der Nebeneinkünfte, gemeint sind. Da die freiberuflichen Nebeneinkünfte bei Steuerpflichtigen mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nicht diesen hinzugerechnet und dann den übrigen Einkünften gegenübergestellt werden könnten, folge daraus, daß die Nebeneinkünfte zu den übrigen Einkünften zu rechnen seien. Wenn man, wie Littmann davon ausgeht, daß mit Einkünften aus der Berufstätigkeit solche aus Hauptberufstätigkeit gemeint sind, so ergibt sich in der Tat, daß die Nebeneinkünfte zu den übrigen Einkünften zu rechnen sind. Gerade dieser Ausgangspunkt wird hier aber bestritten. Die Nebeneinkünfte gehören unstreitig zu den Einkünften aus der Berufstätigkeit im Sinne von § 18 Abs. 1 Ziff. 1. Die Zurechnung der freiberuflichen Nebeneinkünfte zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (wenn nur Haupteinkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vorhanden sind) ist eine rein rechnerische zweier DM-Beträge aus verschiedenen Einkunftsarten. Bei diesem Ausgangspunkt aber werden freiberuflich Tätige und Steuerpflichtige mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gleich behandelt. Die hier vertretene Auffassung zwingt also (so wenig wie die von Littmann vertretene) nicht dazu, Steuerpflichtige mit einer bestimmten Art von Haupteinkünften zu bevorzugen. Bei der Meinung von Littmann spielt allerdings - wie noch zu zeigen sein wird - die absolute Höhe der Haupteinkünfte eine nicht zu rechtfertigende Rolle, die diese auch unter sozialen Gesichtspunkten

---

136) Littmann in DStZ (B) 1951, S. 242, 243

geschaffene Vorschrift[137] in ihr unsoziales Gegenteil verkehrt.

b) § 34 Abs. 4 S. 2 Ziff. 1 als zweite Grenze neben § 34 Abs. 4 S. 3

Die herrschende Meinung wird teilweise weiter damit begründet, daß § 34 Abs. 4 S. 2 Ziff. 1 neben der Regelung in S. 3 eine zweite Grenze für die Höhe der begünstigten Nebeneinkünfte darstelle[138]. Der Gesetzgeber habe durch diese Grenze vermeiden wollen, daß die Tarifvergünstigung in's Uferlose gewährt werden müsse[139].

Auch diese Begründung hält einer kritischen Prüfung nicht stand. Trotz seiner sprachlichen und systematischen Unzulänglichkeiten läßt § 34 Abs. 4 deutlich folgende Systematik erkennen: In S. 1 wird einmal bestimmt, daß es sich bei den zu begünstigenden Einkünften um Nebeneinkünfte handeln muß, zum anderen wird der Kreis der tarifbegünstigten Steuerpflichtigen bestimmt, und zwar bezogen auf die sieben Einkunftsarten, d.h., es wird klargestellt, daß die Tarifvergünstigung nur von Steuerpflichtigen in Anspruch genommen werden kann, die entweder Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit oder aus selbständiger Arbeit haben, ohne daß zunächst etwas über die Höhe der Einkünfte gesagt ist[14o].

In S. 2 Ziff. 1 wird der von der Tarifvergünstigung begünstigte Personenkreis weiter eingeschränkt, und zwar jetzt in der Weise, daß die Einkünfte aus den beiden in S. 1 festgelegten Einkunftsarten (selbständige Arbeit und nichtselbständige Arbeit) die übrigen Einkünfte überwiegen müssen.

---

137) vgl. S. 9

138) Nieders. FG Hannover, U. v. 17. Februar 1956 - VI (II) 619 und 62o/54 - DStZ (B) 1956, S. 19o, 191

139) BFH, U. v. 13. September 1956 - IV 238/56 U - BStBl. 1956 III, S. 324 = BFHE 63, S. 332

14o) vgl. S. 44 f

Auch hier ist von einer zahlenmäßigen Begrenzung keine Rede.

S. 2 Ziff. 2 legt dann fest, daß die Nebeneinkünfte nicht aus einer berufsmäßig betriebenen Tätigkeit stammen dürfen, und erst S. 3 begrenzt die Tarifvergünstigung auf die Nebeneinkünfte, die 5o % der Einkünfte aus den in S. 2 Ziff. 1 als überwiegend festgestellten Einkunftsarten aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit nicht übersteigen. Dieser S. 3 enthält also die Grenze, über die hinaus das Gesetz eine Tarifvergünstigung nicht mehr zubilligen will. Hier findet sich auch die klare und eindeutige Ausrichtung nach den Haupteinkünften, die dafür sorgt, daß die Tarifvergünstigung nicht bis "in's Uferlose" gewährt werden muß. Es ist kein Grund dafür ersichtlich, warum der Gesetzgeber dieselbe Frage mit unterschiedlichem Inhalt an zwei verschiedenen Stellen im Gesetz hätte regeln sollen. Wenn der Gesetzgeber eine weitere Begrenzung der Höhe der Nebeneinkünfte hätte festlegen wollen, so hätte das in S. 3 der Vorschrift, nicht in S. 2 Ziff. 1 erfolgen müssen. Da nichts auf einen anderen Willen des Gesetzgebers hindeutet, muß davon ausgegangen werden, daß S. 1 und S. 2 Ziff. 1 und Ziff. 2 der Vorschrift erschöpfend die Voraussetzungen der Tarifvergünstigung, S. 3 aber ebenso erschöpfend ihre Grenzen regeln wollen[141].

Wenn der Bundesfinanzhof zur Rechtfertigung seiner Auffassung (Zurechnung der Nebeneinkünfte zu den übrigen Einkünften) darauf hinweist, der Gesetzgeber habe die zu den Nebeneinkünften führende Tätigkeit weder für sich allein, wenn

---

vgl. FG Rheinland-Pfalz, U. v. 27. Juni 1967 - II 2/65 - EFG 1967, S. 562, 563, Nr. 625 (aufgehoben durch BFH, U. v. 26. April 1968 - IV R 191/67 - BFHE 92, S. 286 - 288 = BStBl. 1968 II, S. 526); Kayser in BB 195o, S. 588, 589 (rechts); ders. in DStZ (A) 1951, S. 1o9; ders. in StuW 1951, Sp. 768

sie also hauptberuflich ausgeübt würde, noch ohne Rücksicht auf ihre Höhe, sondern nur in begrenztem Umfang begünstigen wollen[142], so geht diese Begründung auch aus anderen Gesichtspunkten fehl.
Einmal ergibt sich der Verdacht, daß hier die längst überwunden geglaubte Auffassung der Nebeneinkünfte als Einkünfte aus einer Nebentätigkeit[143] sozusagen durch die Hintertür wieder in die Erörterung eingeführt werden soll, um die Tarifvergünstigung in möglichst wenigen Fällen gewähren zu müssen[144]. Zum anderen wird hier in S. 2 Ziff. 1 eine Regelung hineingelesen, die viel umfangreicher und deutlicher in S. 2 Ziff. 2 enthalten ist. Aus Ziff. 2 ergibt sich nämlich, daß die Nebeneinkünfte überhaupt nicht "beruflich", weder hauptberuflich noch nebenberuflich, erzielt werden dürfen. Sie müssen von der Berufstätigkeit abgrenzbar sein. Die Regelung über die Grenzen der Tarifermäßigung aber findet sich eben nicht in S. 2 Ziff. 1, sondern in S. 3.

c) Sinn und Zweck der Vorschrift

Entscheidend gegen die Auffassung der herrschenden Meinung sprechen Sinn und Zweck der Vorschrift. Wie oben[145] dargelegt, erfüllt § 34 Abs. 4 verschiedene Aufgaben. Ihre Hauptbedeutung erlangt die Vorschrift in der Förderung wissenschaftlicher, künstlerischer und schriftstellerischer Tätigkeit von Steuerpflichtigen, die solche Tätigkeit nicht berufsmäßig ausüben. Der bei Schaffung der Vorschrift ebenfalls beabsichtigte Zweck, die damals bestehende hohe Steuerprogression zu mildern[146], tritt demgegenüber heute

---

142) vgl. Anm. 123
143) vgl. S. 2o - 22 (oben)
144) vgl. zu dieser Problematik statt aller Kayser in Hartmann-Böttcher-Grass II, § 34, Anm. 15., a), (2), S. 115
145) vgl. S. 7 - 11
146) vgl. S. 9

zurück. Wie zu zeigen sein wird, wirkt die Auslegung der herrschenden Meinung dieser Förderungstendenz strikt entgegen. Das soll anhand zweier Beispiele verdeutlicht werden:

(1) Ein Rechtsanwalt hat folgende Einkünfte:

a)	Einkünfte aus seiner Praxis	12o.ooo,-- DM
b)	Nebeneinkünfte aus einem wissenschaftlichen Kommentar	4o.ooo,-- DM
c)	Nebeneinkünfte aus freier Vortragstätigkeit	1o.ooo,-- DM
d)	Nebeneinkünfte aus dem Verkauf einiger selbstgemalter Bilder	1o.ooo,-- DM

Sämtliche Anforderungen, die nach § 34 Abs. 4 an Nebeneinkünfte zu stellen sind, sind erfüllt und da die Nebeneinkünfte auch nicht 5o % der Haupteinkünfte übersteigen, werden die Nebeneinkünfte in voller Höhe von 6o.ooo,-- DM von der Steuervergünstigung erfaßt.

(2) Wiederum ein Rechtsanwalt hat folgende Einkünfte:

a)	Einkünfte aus seiner auslaufenden Praxis	5.ooo,-- DM
b)	Nebeneinkünfte aus schriftstellerischer Tätigkeit für eine Fachzeitschrift	3.ooo,-- DM
c)	Nebeneinkünfte aus freiberuflicher, wissenschaftlicher Tätigkeit	2.5oo,-- DM

Nach der herrschenden Meinung der Rechtsprechung und Literatur bleibt diesem Steuerpflichtigen die Steuervergünstigung versagt, da seine Nebeneinkünfte höher als seine Haupteinkünfte sind.

Diese beiden Beispiele beleuchten schlagartig die unsoziale Ungerechtigkeit, zu der die Auslegung der herrschenden Meinung führt. Steuerpflichtige mit hohen Einkünften dürfen auch für hohe Nebeneinkünfte die Steuervergünstigung in Anspruch nehmen. Steuerpflichtige mit niedrigen Hauptein-

künften haben nach Auffassung der herrschenden Meinung und der Rechtsprechung (!) auch nur ein Recht auf niedrige steuerbegünstigte Nebeneinkünfte. Mit Recht hebt das Finanzgericht Rheinland-Pfalz hervor[147], daß durch eine derartige Praxis gerade die Fleißigen und Strebsamen, die besonders erfolgreich sind, benachteiligt werden. Der Zweck der Vorschrift, wissenschaftliche, künstlerische und schriftstellerische Tätigkeit zu fördern, wird auf recht eigenartige Weise zu verwirklichen versucht.

Zu noch seltsameren Ergebnissen führt die Auslegung der herrschenden Meinung dann, wenn man berücksichtigt, daß die Nebeneinkünfte nicht immer in gleicher Höhe anfallen, sondern in ihrer Höhe von einem auf's andere Jahr wechseln können. Bei gleichbleibenden Haupteinkünften können angenommene Mehr-Nebeneinkünfte in Höhe von 1,-- DM dazu führen, daß die Nebeneinkünfte überhaupt nicht mehr steuerbegünstigt sind; dann nämlich, wenn die Nebeneinkünfte durch diese eine mehr verdiente Mark die Haupteinkünfte überwiegen. Die Folge derart seltsamer Steuerpraxis wird sein, daß der Steuerpflichtige sich vorsichtig an diese drohende Grenze seiner Haupteinkünfte herantasten wird, um sich seine Steuervergünstigung zu erhalten[148], die Förderungstendenz des Gesetzes wird endgültig dahin sein und die Steuerpraxis eine begrüssenswerte gesetzgeberische Initiative wirkungslos machen. K a y s e r [148] nimmt mit Recht an, daß dieses ungereimte Ergebnis den Steuerpflichtigen herausfordern muß, das Gesetz zu umgehen. Der auch beabsichtigte Zweck des Gesetzes der Steuerehrlichkeit zu dienen, wäre damit in sein Gegenteil verkehrt.

Zu welch' fragwürdigen Ergebnissen die Auslegung der herrschenden Meinung führt, soll noch an einem weiteren Beispiel gezeigt werden. Hätte der Rechtsanwalt oben im Beispiel zwei

---

147) vgl. Anm. 141

148) Kayser in DStZ (A) 1951, S. 1o9 (rechts)

noch Einkünfte wegen eines umfangreichen Gutachtens in Höhe von 6.000,-- DM gehabt, so wären seine Nebeneinkünfte in Höhe von 5.500,-- DM in voller Höhe begünstigt gewesen, da die Einkünfte eines Rechtsanwalts aus freiberuflicher Gutachtertätigkeit zu den Haupteinkünften zu rechnen sind[149]. Hätte er dagegen, wie sein Kollege aus dem Beispiel eins, auch gemalt und aus dem Verkauf seiner Bilder die zusätzlichen 6.000,-- DM Einkünfte gehabt, so käme eine Tarifvergünstigung für ihn wiederum nicht in Betracht, weil seine Nebeneinkünfte (11.500,-- DM) seine Praxis-Haupteinkünfte (5.000,-- DM) weit überwögen. Ungereimter kann das Ergebnis schlechthin nicht mehr sein: Übt der Steuerpflichtige eine Tätigkeit aus, die zu begünstigungsfähigen Einkünften führt, so erreicht er damit gleichzeitig den Wegfall der gesamten Vergünstigung. Übt er eine nicht steuerbegünstigte Tätigkeit aus, so erhält er sich die Steuervergünstigung.

Die Ungerechtigkeit, zu der die Auslegung der herrschenden Meinung führt, wirft aber noch eine weitere Frage auf, nämlich die, ob eine derartige Auslegung noch mit dem Grundsatz der steuerlichen Gleichbehandlung zu vereinbaren ist oder ob hier nicht ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG vorliegt. Diese Frage stellte sich selbst dann, wenn die von der herrschenden Meinung vertretene Ansicht sich unzweifelhaft und eindeutig aus dem Gesetz ergäbe; um so mehr muß das aber gelten, wenn eine meines Erachtens richtigerweise nur in der hier angezeigten Weise vertretbare Auslegung einer Gesetzesvorschrift willkürlich durch einseitige Betonung bestimmter Argumente ihrer vom Gesetzgeber gewollten Förderungstendenz beraubt wird, zum alleinigen Zwecke, ein höheres Steueraufkommen zu erzielen[150]. Durch die im

---

149) BFH, U. v. 5. November 1953 - IV 263/53 U - BStBl. 1953 III, S. 371, 372 = BFHE 58, S. 209 - 211

150) vgl. Kayser in Hartmann-Böttcher-Grass II, § 34, Anm. 15., a), (2), S. 115

Vorhergehenden geschilderte Praxis der Gewährung der Tarifvergünstigung wird der fundamentale steuerrechtliche Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung insofern verletzt, als die Besteuerung nicht mehr nach der Leistungsfähigkeit des Einzelnen erfolgt. Der Steuerpflichtige mit hohen Haupteinkünften kann nämlich relativ mehr Nebeneinkünfte zu einem günstigeren Steuersatz, als seiner Progression entspricht, versteuern, nämlich bis 5o % seiner Haupteinkünfte, als der Steuerpflichtige mit gleich hohen Nebeneinkünften, aber Haupteinkünften, die niederiger sind als seine Nebeneinkünfte.

D) Ergebnis zu Teil III

Unter diesen Gesichtspunkten kann der resignierenden Feststellung der Rechtsprechung[151], die von ihr vertretene herrschende Meinung könne zwar zu unbilligen Ergebnissen führen, die aber unvermeidbar seien, nicht entschieden genug widersprochen werden. Kein einziges unbilliges Ergebnis ist denkbar bei einer Auslegung, die sich an den Wortlaut der Vorschrift, das Bemühen, eine sachgerechte Lösung zu finden, und den Sinn und Zweck der Vorschrift hält. Zusammenfassend muß daher davon ausgegangen werden, daß in § 34 Abs. 4 S. 2 Ziff. 1 die Summe aller Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit im Sinne von § 18 Abs. 1 Ziff. 1 und aus nichtselbständiger Arbeit die Summe der übrigen Einkünfte überwiegen muß.

Da nach dem Urteil des Bundesfinanzhofes vom 26. April 1968[152] nicht damit zu rechnen ist, daß der Bundesfinanzhof in absehbarer Zeit von seiner gegenteiligen Auffassung abrückt, soll

---

151) vgl. Anm. 116 und 12o

152) BFH, U. v. 26. April 1968 - IV R 191/67 - BFHE 92, S. 286 - 288 = BStBl. 1968 II, S. 526, 527

hier im folgenden noch untersucht werden, inwieweit der Steuerpflichtige, dessen - nach der Berechnungsweise des Bundesfinanzhofes und der herrschenden Meinung - übrige Einkünfte die Haupteinkünfte überwiegen, sich auf andere Art und Weise die Tarifvergünstigung des § 34 Abs. 4 in Verbindung mit § 34 Abs. 1 erhalten kann.

IV. Teil Beschränkung des Antrags auf Gewährung der Tarifvergünstigung auf einen Teil der Nebeneinkünfte

A) Einführung

Zur Einführung in den Fragenkreis sollen zwei Beispiele dienen

(1) Ein Arzt hat folgende Einkünfte:

a)	Einkünfte aus freier Praxistätigkeit	2o.ooo,-- DM
b)	Honorar für ein wissenschaftliches Buch	1o.ooo,-- DM
c)	Honorar für Aufsätze als freier Mitarbeiter einer medizinischen Zeitschrift	12.ooo,-- DM
		42.ooo,-- DM

Nach der Berechnungsweise des Bundesfinanzhofes und der herrschenden Meinung überwiegen bei diesem Steuerpflichtigen die übrigen Einkünfte (22.ooo,-- DM) die Haupteinkünfte (2o.ooo,-- DM), so daß ihm die Steuervergünstigung nach § 34 Abs. 4 zu versagen ist.
Kann nun dieser Steuerpflichtige sich die Tarifvergünstigung erhalten, indem er den Antrag, mit dem er die Tarifvergünstigung für die Nebeneinkünfte aus wissenschaftlicher und schriftstellerischer Tätigkeit begehrt, auf seine Einkünfte aus der Tätigkeit als freier Mitarbeiter der Zeitschrift beschränkt, die Einkünfte aus dem Schreiben des Buches zu seinen Haupteinkünften rechnet und so ein Überwiegen der Haupteinkünfte (3o.ooo,-- DM) über die Nebeneinkünfte (12.ooo,-- DM) herbeiführt?

(2) Ebenfalls ein Arzt hat folgende Einkünfte:

a)	Einkünfte aus freier Praxistätigkeit	2o.ooo,-- DM
b)	Honorar für ein wissenschaftliches Buch	22.ooo,-- DM
		42.ooo,-- DM

Auch hier überwiegen die Haupteinkünfte (2o.ooo,-- DM) die übrigen Einkünfte (22.ooo,-- DM) nicht, so daß die Tarifvergünstigung nach herrschender Meinung zu versagen ist.

Kann der Steuerpflichtige sich die Tarifvergünstigung erhalten, indem er den Antrag nicht für die gesamten Einkünfte aus dem Verkauf des Buches stellt, sondern nur für einen Betrag in Höhe von 2o.ooo,-- DM? Die restlichen 2.ooo,-- DM seiner Bucheinkünfte rechnet er wiederum den Haupteinkünften zu, so daß diese (22.ooo,-- DM) die übrigen Bucheinkünfte, für die er die Tarifvergünstigung in Anspruch nehmen will (2o.ooo,-- DM), überwiegen.
Der Unterschied zum ersten Beispiel besteht darin, daß der Steuerpflichtige dort die Tarifvergünstigung nur für eine bestimmte Art der Nebeneinkünfte, hier nur für einen bestimmten Betrag beantragt hat.

B) Die Rechtsnatur des Antrags

Um die Frage des Antragsverzichts oder Antragsteilverzichts abschließend beantworten zu können, ist es zunächst erforderlich, die Rechtsnatur eines Antrags im Einkommensteuerrecht zu untersuchen. Nur so erscheint es möglich zu klären, inwieweit das Antragsrecht des Steuerpflichtigen unteilbar, d.h., unbeschränkbar ist und damit möglicherweise zu einer unerwünschten Antragspflicht wird.

1. Kein Gestaltungsrecht

Das Einkommensteuerrecht enthält eine ganze Reihe von Fällen, in denen sich der Steuerpflichtige durch Stellen eines Antrags einen rechtlichen Vorteil verschaffen

kann[153]. Solche Anträge brauchen nicht ausdrücklich gestellt zu werden; es genügt, wenn sie sich aus den Umständen, z.B. aus einer entsprechenden Einkommensteuererklärung ergeben. Das gilt auch für Arbeitnehmer, die im Lohnsteuerverfahren die Vergünstigung nicht erlangen können[154]. Eine besondere Form ist für die Antragstellung nicht vorgesehen. In einigen Fällen hat das Gesetz ausdrücklich angeordnet, daß der Antrag, der dem Steuerpflichtigen den rechtlichen Vorteil bringen soll, auf einen bestimmten Betrag beschränkt werden kann. So regelt § 1o a Abs. 1 S. 1, daß auf Antrag "bis zu 5o vom Hundert der Summe der nicht entnommenen Gewinne, ...als Sonderausgaben vom Gesamtbetrag der Einkünfte" abgezogen werden können. Der Steuerpflichtige kann also in der Spanne von O - 5o % des nicht entnommenen Gewinns frei über sein Antragsrecht verfügen. In § 34 d Abs. 1 läßt das Gesetz auf Antrag eine den Gewinn mindernde Rücklage zu, "deren Höhe ein Drittel der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Kapitalanlagen nicht übersteigen darf." Auch hier hat also der Steuerpflichtige in einem gewissen Rahmen ein Antragsrecht, über das er frei verfügen kann.

Dem Steuerpflichtigen wird durch den Antrag das Recht eingeräumt zu bestimmen, ob und wie ein bestimmter vorgegebener Sachverhalt zu berücksichtigen ist. Der Antrag auf Gewährung eines steuerlichen Vorteils ist also das Begehren des Steuerpflichtigen, bei der Festsetzung seiner Steuer

---

153) vgl. z.B. § 1o a Abs. 1 S. 1 und Abs. 2 S. 4; § 16 Abs. 5; § 18 Abs. 3 S. 2; § 26 Abs. 1 i.V. mit Abs. 2; § 26 a Abs. 2 und Abs. 3; § 32 Abs. 2 Ziff. 2; § 33 Abs. 1 S. 1; § 33 a Abs. 1 S. 1 und Abs. 2 S. 1 und Abs. 3 S. 1; § 34 Abs. 1, 3 und 4; § 34 b Abs. 1 S. 1; § 34 c Abs. 4 i.V. mit § 34 Abs. 1 S. 1; § 34 d Abs. 1 S. 1; § 39 Abs. 2 S. 2; § 4o Abs. 1; § 42 a Abs. 1 Ziff. 2; § 46 a S. 2

154) vgl. Moeren in BlStSA 1956, S. 228

in einer bestimmten Art und Weise zu verfahren[155]. Dabei ist wichtig zu beachten, daß durch den Antrag nicht ein schon vorhandener Sachverhalt anders gestaltet wird; mit dem Antrag will der Steuerpflichtige nur erreichen, daß auf einen feststehenden Sachverhalt die steuerrechtlichen Vorschriften in einer bestimmten Art und Weise angewandt werden. K a y s e r vertritt dennoch die Auffassung, bei dem Antragsrecht des § 34 handele es sich um ein Gestaltungsrecht[156]. Dem kann nicht gefolgt werden: Ein Gestaltungsrecht gibt die Möglichkeit, durch eine Willenserklärung oder eine Handlung auf eine bestehende Rechtslage einzuwirken, und zwar dergestalt, daß durch Ausübung des Gestaltungsrechts ein Rechtsverhältnis unmittelbar[157] begründet (Aneignungsrecht, § 985 Abs. 2 BGB), inhaltlich geändert (Kündigung, § 247 Abs. 1 BGB), aufgehoben (Aufrechnung, §§ 387 - 389 BGB) oder in sonstiger Weise beeinflußt wird (Einrederecht nach § 322 BGB). Begrifflich gehören die Gestaltungsrechte damit zu den Verfügungen im zivilrechtlichen Sinne[158], deren Wesen gerade in der unmittelbaren Rechtsänderung besteht. Die Stellung eines Antrages bewirkt aber unmittelbar gar nichts. Der Steuerpflichtige hat lediglich die Voraussetzung dafür geschaffen, daß der Steuerbeamte in einer bestimmten Weise tätig wird und den Steuerbescheid, der dann bei eintretender Bestandskraft rechtsgestaltende Wirkungen äußert, in einer bestimmten Weise (bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen) erläßt. Der Antrag schafft also nur die Voraussetzung dafür,

---

155) vgl. Hirschfeld in DB 1962, S. 384 (links)

156) Kayser in Hartmann-Böttcher-Grass II, § 34, Anm. 2., a) und b), S. 8, 9

157) In einigen Fällen muß zu der Willenserklärung noch ein Gestaltungsurteil (z.B. Urteil auf Ehescheidung) hinzukommen.

158) vgl. Palandt, Überblick vor § 1o4, Anm. 3., d)

daß eine Behörde tätig wird; unmittelbar Rechtswirkungen in der Weise, daß ein Rechtsverhältnis begründet, geändert oder aufgehoben wird, äußert der Antrag nicht.

2. Der Antrag als Tatsache im Sinne des Steuerrechts

Gemäß § 167 Abs. 2 i.V. mit § 166 AO hat der Steuerpflichtige im Steuerveranlagungsverfahren eine Erklärung über steuerlich erhebliche Umstände und Verhältnisse abzugeben. Er hat also über die Steuererklärungspflicht hinaus eine weitgehende Auskunftspflicht[159] über steuerlich erhebliche Umstände und Verhältnisse, d.h., über steuerlich bedeutsame Tatsachen. Zurückgehend auf Enno B e c k e r[16o], wird daher die Steuererklärung vielfach als eine "Wissenserklärung" bezeichnet[161]. Ob ein nach dem Steuerrecht möglicher Antrag solchen Tatsachen, die mitzuteilen der Steuerpflichtige verpflichtet ist, zuzurechnen ist, erscheint zweifelhaft. Tatsachen sind alle Lebensvorgänge, die insgesamt oder teilweise den gesetzlichen Tatbestand oder ein einzelnes Tatbestandsmerkmal erfüllen[162]. Tatsachen in diesem Sinne sind also auch Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften materieller oder inmaterieller Art[163], also sowohl alle äußeren Vorgänge, die sinnlich wahrgenommen werden können, als auch rein innere Vorgänge des Seelenlebens (z.B. die Kenntnis oder Absicht des Steuerpflichtigen). Die Stellung eines Antrages kann unschwer als Lebensvorgang bezeichnet werden, so daß der Antrag unter den Begriff "Tatsache" fiele. Das von H i r s c h f e l d [164]

---

159) Bescheid des RFH v. 3. September 1926 - V A 331/26 - RFHE 19, S. 326 - 328

16o) Becker, RAO, vor § 168, 2., S. 515

161) Kühn-Kutter, § 166, 1., S. 213; Koch in Becker-Riewald-Koch, § 166, (4), S. 11o

162) Kruse, § 25, III., 2., b), S. 199

163) Thoma in StbJb 1952, S. 212

164) Hirschfeld in DB 1962, S. 384 (rechts)

angeführte Urteil des Bundesfinanzhofes[165] steht dem nicht entgegen. Dort wird nicht - wie Hirschfeld meint - scharf zwischen Antrag und Tatsache unterschieden, sondern lediglich festgestellt, daß ein verspäteter Antrag nicht als neue Tatsache im Sinne von § 222 Abs. 1 Ziff. 1 AO angesehen werden kann. Da regelmäßig mit der Stellung des Antrages ein tatsächliches Vorbringen verbunden wird oder doch zumindest der Antrag eng an den Sachverhalt anknüpft, auf den ein bestimmtes Besteuerungsverfahren angewandt werden soll, schlägt H e u e r vor[166], solche Anträge bezüglich ihrer "verfahrensrechtlichen Behandlung" dem tatsächlichen Vorbringen gleichzustellen. Dem wird zuzustimmen sein, soweit dadurch nicht die sich für den Steuerpflichtigen ergebende Pflicht aus §§ 166, 167 AO, Tatsachen vorzutragen, ausgedehnt wird auf eine Verpflichtung zur Ermittlung rechtlicher Verhältnisse. Hierzu sind gemäß § 2o4 AO die Finanzämter, nicht der Steuerpflichtige verpflichtet. Eine solche Ausdehnung findet aber statt, wenn der Steuerpflichtige nicht in der Lage ist zu erkennen, ob ihm die Stellung des Antrags einen steuerlichen Vorteil bringt oder nicht. Er wird dann gezwungen, etwas zu tun, nämlich (steuer-) rechtliche Verhältnisse zu ermitteln, wozu nicht er, sondern die Finanzämter verpflichtet sind. Es findet also eine vom Gesetz nicht gewollte "Lastenverschiebung"[167] statt.

3. Steuerrechtliche Behandlung eines Antrages

Das führt zu der Frage, inwieweit die Finanzämter verpflichtet sind, den Antrag zu unterstellen, wenn der Steuerpflichtige das unterlassen hat, oder inwieweit doch zumindest

---

165) BFH, U. v. 13. Mai 196o - VI 191/59 - teilweise abgedruckt in DB 1961, S. 119

166) Heuer in StbJb 1959/6o, S. 394

167) Hirschfeld in DB 1962, S. 384 (rechts)

eine Pflicht besteht, den Steuerpflichtigen auf die Möglichkeit einer Antragstellung hinzuweisen. Da die Finanzämter gehalten sind, die rechtlichen Verhältnisse zu klären (§ 2o4 AO), gehört es sicher zu ihrem Pflichtenkreis und entspricht überdies dem Gebot von Treu und Glauben, den Steuerpflichtigen auf eine ihn begünstigende Antragsmöglichkeit hinzuweisen. Darüber besteht - auch für den Fall des § 34 - Einigkeit[168]. Darüber hinaus ist das Finanzamt aber weiter verpflichtet - das entspricht auch dem Charakter des § 34 Abs. 4 als einer tariflichen Begünstigungsvorschrift, die nicht zum Nachteil des Steuerpflichtigen angewandt werden darf[169] -, den Antrag des Steuerpflichtigen, sein Einverständnis voraussetzend, zu unterstellen, wenn das zu einem geringeren Steuerbetrag führt[17o]. Doch darf diese Pflicht des Finanzamtes nicht überspannt werden. Nimmt man ernst, daß die Antragstellung in verfahrensrechtlicher Hinsicht so zu behandeln ist wie tatsächliches Vorbringen[171], so trägt die Verantwortung dafür, daß der Antrag rechtzeitig gestellt wird, allein der Steuerpflichtige. Sicherlich sind die Finanzämter aufgrund ihrer Verpflichtung, die rechtlichen Verhältnisse zu klären, dazu verpflichtet, Zweifelspunkte zugunsten und zuungunsten des Steuerpflichtigen zu klären. Es kann aber nicht Aufgabe des Finanzamtes sein zu klären, "ob der Steuerpflichtige jede sich ihm bietende Möglichkeit, Steuern zu sparen, ausgenutzt hat"[172]. Das muß zusätzlich

---

168) vgl. Kayser in Hartmann-Böttcher-Grass II, § 34, Anm. 2., a), (1), S. 8, 9; Blümich-Falk II, § 34, Anm. 2., S. 1991; Kapp-Brockhoff, M., 1., S. 9o

169) Brockhoff in FR 1958, S. 176; Kayser in Hartmann-Böttcher-Grass II, § 34, Anm. 2., a), (1), S. 8, 9

17o) Blümich-Falk II, § 34, Anm. 2., S. 1991; OFH, U. v. 16. April 1947 - VI 3/46 S - MinBlFin 195o, S. 326

171) vgl. oben S. 6o

172) BFH, U. v. 22. Januar 196o - VI 175/59 U - BStBl. 196o III, S. 178, 179 = BFHE 7o, S. 474 - 477 (S. 477)

auch aus praktischen Erwägungen gefordert werden, weil das Finanzamt bei der Vielzahl der zu bewältigenden Einzelvorgänge überfordert wäre, auch in dieser Weise für das ureigene Interesse des Steuerpflichtigen, Steuern zu sparen, sorgen zu müssen[173]. Das Finanzamt kann daher also nur in eng begrenzten Ausnahmefällen dazu verpflichtet sein, den Steuerpflichtigen auf einen unterlassenen Antrag hinzuweisen oder einen solchen Antrag zu unterstellen, nämlich dann, wenn offensichtlich ist, daß der Steuerpflichtige die Antragstellung "vergessen" hat oder wie der Bundesfinanzhof a.a.O. meint, wenn der Steuerpflichtige offensichtlich nicht "im Bilde ist" und der Antrag "gewissermaßen in der Luft liegt"[174].

Noch weitergehend wird verschiedentlich die Meinung vertreten[175], das Finanzamt könne einen vom Steuerpflichtigen gestellten Antrag auf Anwendung der Tarifermäßigung ignorieren, wenn er zum Nachteil des Steuerpflichtigen ausschlagen würde. Das Finanzamt sei daher entgegen der durch den Antrag gegebenen Weisung des Steuerpflichtigen verpflichtet, die sich ohne den Antrag ergebende niedrigere Steuer festzusetzen. Diese Ansicht erscheint auf den ersten Blick begrüßenswert, mutet aber unter rechtsstaatlichen Gesichtspunkten befremdlich an. Das dem Steuerpflichtigen gewährte Antragsrecht wird gänzlich ausgehöhlt, da unabhängig von dem gestellten Antrag das Finanzamt tun kann, was es für richtig hält. Die von K a y s e r [175] zur Begründung der gegenteiligen Ansicht herangezogene Entscheidung des

---

173) Erfreulicherweise begründet der BFH dieses Ergebnis auch noch mit der "berechtigten Forderung nach Kleinhaltung des Beamtenapparats"

174) Zustimmend Hirschfeld in DB 1962 S. 384 (rechts)

175) Kayser in Hartmann-Böttcher-Grass II, § 34, Anm. 2., a), (1), S. 8, 9; Brockhoff in FR 1958, S. 176, 177

Reichsfinanzhofes[176] vermag diese Auffassung nicht zu tragen: Diese Entscheidung bezieht sich auf § 59 EStG 1925, die Steuer für Einkünfte aus Forstwirtschaft bei außerordentlichen Waldnutzungen betreffend. § 59 bestimmte, daß die Steuer für solche Einkünfte und für die übrigen Einkünfte zur Vermeidung der Progression getrennt berechnet und dann zusammengerechnet werden konnten. Die Entscheidung des Reichsfinanzhofes[177] stellte lediglich fest, daß ein gemäß § 59 EStG 1925 gestellter Antrag gegenstandslos wurde, wenn ausser den außerordentlichen Einkünften im übrigen keine Einkünfte oder sogar negative Ergebnisse anderer Einkunftsarten vorlagen. Auch die von Kayser[178] zur weiteren Stützung seiner Ansicht herangezogene Entscheidung des Obersten Finanzhofes[179] vermag sein Ergebnis nicht eindeutig zu belegen. Zwar bestimmt die Entscheidung, daß das Finanzamt die niedrigere Steuer anzufordern hat, indem es das Einverständnis des Steuerpflichtigen voraussetzt, wenn "sich für den Steuerpflichtigen bei Anwendung des § 34 im Rahmen der Gesamtveranlagung eine höhere Einkommensteuer ergeben würde als ohne Anwendung der Vorschrift", doch geht die Entscheidung nicht unzweideutig davon aus, daß das Finanzamt dabei gegen einen eindeutig in Form des Antrags erklärten Willen des Steuerpflichtigen handeln soll. Mehr entspricht es rechtsstaatlichem Sicherheitsbedürfnis, das Finanzamt für verpflichtet zu erachten, auf den Steuerpflichtigen einzuwirken, einen Antrag zu stellen, wenn sich das für den Steuerpflichtigen steuerlich günstig auswirkt.

---

176) vgl. RFH, U. v. 21. Dezember 1927 - VI A 244/27 - RStBl. 1928, S. 1o8, 1o9

177) vgl. Anm. 176

178) vgl. Anm. 175

179) OFH, U. v. 16. April 1947 - VI 3/46 S - in MinBlFin 195o, S. 325, 326

Noch bedenklicher erscheint eine Entscheidung des Bundesfinanzhofes[180]. Dort hatte ein Steuerpflichtiger im Laufe des Rechtsmittelverfahrens seinen Antrag auf Gewährung der Tarifvergünstigung nach § 34 Abs. 4 auf eine bestimmte Art seiner Nebeneinkünfte beschränkt. Der Bundesfinanzhof wies diese Beschränkung im Rechtsmittelverfahren als "willkürlich" zurück und behandelte sämtliche Nebeneinkünfte als von dem Antrag erfaßt.
Der Bundesfinanzhof unterstellt also gegen den ausdrücklich erklärten Willen des Steuerpflichtigen einen Antrag nach § 34 Abs. 4. Damit wird das Antragsrecht des Steuerpflichtigen ausgehöhlt und in eine unerwünschte Antragspflicht verkehrt. Das Recht des Steuerpflichtigen, durch Stellen oder Unterlassen des Antrags zu bestimmen, welche Vorschrift Anwendung finden soll, wird dadurch übergangen. Bei einer solchen Handhabung des Antragsrechts entfällt jeglicher Sinn und Zweck eines Antrages; der Gesetzgeber hätte ebensogut das Antragsrecht aus der Vorschrift herauslassen und deren Anwendung in das Ermessen der Finanzämter stellen können. Wenn das Gesetz jedoch ein Antragsrecht des Steuerpflichtigen vorsieht, so kann der Antrag nicht gegen den ausdrücklich erklärten Willen des Steuerpflichtigen unterstellt werden[181].

4. Ergebnis zu B)

Man wird nach allem dem Wesen des Antrags am nächsten kommen, wenn man ihn als eine Verfahrenshandlung bezeichnet, die, was ihre verfahrensrechtliche Behandlung angeht, wie

---

180) BFH, U. v. 11. März 1965 - IV 221/63 U - BStBl. 1965 III, S. 379, 380 = BFHE 82, S. 361 - 363

181) Kayser in Hartmann-Böttcher-Grass II, § 34, Anm. 2., a), (1), S. 8, 9

ein tatsächliches Vorbringen zu werten ist, soweit dem Steuerpflichtigen dadurch nicht zusätzliche Pflichten erwachsen, die ihm nach dem Steuerrecht nicht auferlegt sind. Das bedeutet auch, daß der Steuerpflichtige den Antrag auf Gewährung einer Steuerermäßigung bis zum Schluß der letzten Tatsacheninstanz, d.h. also bis zum Erlaß des Finanzgerichtsurteils, stellen kann[182]. Das bedeutet aber ebenfalls, daß der Steuerpflichtige einen Antrag auf Gewährung einer Steuervergünstigung bis zum Schluß der letzten Tatsacheninstanz auch zurücknehmen kann. Dem steht auch nicht die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes entgegen. Das von O s w a l d in diesem Zusammenhang angeführte[183] Urteil des Bundesfinanzhofes[184] wollte ersichtlich zu dieser Frage keine Stellung nehmen. Sollte der Bundesfinanzhof allerdings, indem er feststellte, der Steuerpflichtige könne die Auswirkung einer Vergünstigungsvorschrift nicht "willkürlich" auf einen Teil seiner Nebeneinkünfte beschränken, gegen den Steuerpflichtigen etwas herleiten wollen, weil der erst im Rechtsmittelverfahren seinen Antrag beschränkt hatte, so ist dem entgegenzuhalten, daß der Steuerpflichtige bis zum Ende der Tatsacheninstanz mit seinem Antrag "machen kann, was er will". Die einzige Folge, die ein Gericht aus dem Stellen oder Zurücknehmen von Anträgen sachlicher Art ziehen kann, sind kostenrechtlicher Natur. In der Sache selbst darf das Ausüben eines zulässigen Rechts dem Steuerpflichtigen keinen Nachteil bringen. Meines Erachtens wollte der Bundesfinanzhof in dem angeführten Urteil zu dieser Frage aber überhaupt nicht Stellung nehmen. Mit

---

182) BFH, U. v. 27. März 1958 - IV 193/55 U - BStBl. 1958 III, S. 227 = BFHE 66, S. 589 - 591; Blümich-Falk II, § 34, Anm. 2., S. 1991; Brockhoff in FR 1958, S. 177

183) Oswald in JR 1967, S. 214

184) vgl. Anm. 18o

K a y s e r [185] wird eher anzunehmen sein, daß der Bundesfinanzhof der Ansicht war, der Steuerpflichtige setze sich durch das Beschränken des Antrags zu einem früheren Verhalten in Widerspruch und der Bundesfinanzhof habe daher die Beschränkung des Antrags nicht zugelassen.
Als Ergebnis für das Wesen des Antrags bleibt also festzuhalten: Es handelt sich um eine Verfahrenshandlung, die verfahrensrechtlich wie tatsächliches Vorbringen zu werten ist. Da es sich um ein Antragsrecht, nicht um eine Pflicht handelt, muß der Steuerpflichtige bei der Entscheidung der Frage, ob er von seinem Recht Gebrauch machen will, frei sein. Geht das Antragsrecht auf Gewährung einer tariflichen Vergünstigung, so darf die Stellung des Antrages nicht zum Nachteil des Steuerpflichtigen ausschlagen.

C) Möglichkeit einer Antragsbeschränkung

Unter Beachtung dieser Grundsätze ist nun zu entscheiden, inwieweit der Steuerpflichtige den Antrag nach § 34 Abs. 4 auf eine Art oder einen bestimmten Betrag seiner Nebeneinkünfte beschränken darf.

1. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes. Darstellung und Kritik

Mit dem Problem des Antragsverzichts oder Antragsteilverzichts hat sich der Bundesfinanzhof erstmals in der oben angeführten Entscheidung vom 11. März 1965[186] befaßt. Der Beschwerdeführer, ein Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht, hatte gleichzeitig noch Einkünfte als Schriftleiter einer wissenschaftlichen Fachzeitschrift und als Fachschriftsteller. Der Bundesfinanzhof stellt zunächst fest,

---

185) Kayser in Hartmann-Böttcher-Grass II, § 34 Anm. 2., b), S. 11

186) vgl. Anm. 18o

daß einem Steuerpflichtigen, der den freien Beruf eines Rechtsanwaltes oder Steuerberaters ausübt, seine Einkünfte aus seiner Tätigkeit als selbständiger Schriftleiter einer wissenschaftlichen Fachzeitschrift nicht als Einkünfte aus einer in § 18 Abs. 1 Ziff. 1 bezeichneten oder dieser ähnlichen Berufstätigkeit zufließen. Das gelte jedenfalls dann, wenn er neben den Einkünften aus der Schriftleitertätigkeit auch Einkünfte als Fachschriftsteller beziehe, für die er die Vergünstigung des § 34 in Anspruch nehme. "Dann kann er die Auswirkung der Vergünstigungsvorschrift nicht willkürlich auf einen Teil seiner Nebeneinkünfte beschränken, um zu erreichen, daß die in § 34 Abs. 5 vorgesehene Grenze nicht überschritten wird." Das ist die gesamte Auseinandersetzung mit einer in der Literatur beinahe einhellig anders vertretenen Meinung. Das Urteil ist in seiner Begründung so unzulänglich, daß verschiedentlich[187)] die Ansicht geäußert worden ist, der Bundesfinanzhof habe mit dieser Entscheidung zum Problem der Antragsbeschränkung gar nicht oder jedenfalls nicht abschließend Stellung nehmen wollen. Spätestens durch ein weiteres Urteil aus dem Jahre 1968[188)] stellte der Bundesfinanzhof aber klar, daß es nicht im Belieben des Steuerpflichtigen liege, die Voraussetzung des § 34 Abs. 4 S. 2 Ziff. 1 dadurch gegenstandslos zu machen, daß er seinen Antrag auf einen bestimmten Teil der Nebeneinkünfte beschränke. Der Steuerpflichtige war ordentlicher Professor. Er hatte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit

---

187) Kayser in BB 1965, S. 1453 (rechts unter 6.); ders. in DB 1966, S. 357; Oswald in StW 1967, S. 188; ders. in JR 1967, S. 214 (rechts)

188) BFH, U. v. 26. April 1968 - IV R 191/67 - BFHE 92, S. 286 - 288 = BStBl. 1968 II, S. 526, 527

und aus selbständiger Arbeit. Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit setzten sich aus Einkünften für vier verschiedene Tätigkeiten zusammen (schriftstellerische Tätigkeit, Tätigkeit als Rechtsgutachter, Vortragstätigkeit und Prüfungstätigkeit beim Justizprüfungsamt) und überwogen die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Im Einspruchsverfahren begehrte der Steuerpflichtige, die Einkünfte aus schriftstellerischer Tätigkeit und aus der Prüfungstätigkeit nach § 34 Abs. 4 tarifbegünstigt zu besteuern. Wenn man die Einkünfte aus der Vortragstätigkeit und der Tätigkeit als Rechtsgutachter mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als Haupteinkünfte zusammenrechnete, so überwogen diese jetzt die übrigen Einkünfte. Der Bundesfinanzhof verweist hier auf seine frühere, oben angeführte Entscheidung vom 11. März 1965 und fügt als einziges neues Argument hinzu, eine Antragsbeschränkung widerspreche "dem klaren Wortlaut des Gesetzes".
Die Begründung beider Entscheidungen hält einer Nachprüfung nicht stand.
Zunächst stellt der Bundesfinanzhof[189)] die Behauptung auf, Einkünfte, die ein den freien Beruf eines Rechtsanwaltes und Steuerberaters ausübender Steuerpflichtiger als selbständiger Schriftleiter einer wissenschaftlichen Fachzeitschrift beziehe, flössen ihm in aller Regel nicht als Einkünfte aus einer in § 18 Abs. 1 Ziff. 1 bezeichneten oder dieser ähnlichen Berufstätigkeit zu, wobei die Betonung darauf liegt, daß der Bundesfinanzhof das Berufsmäßige der ausgeübten Tätigkeit verneinen wollte. Selbst wenn man diesen Satz als richtig unterstellt und auch die unmittelbar folgende Behauptung des Bundesfinanzhofes, die erste Behauptung stimme jedenfalls für den Fall, daß der Steuerpflichtige neben den Einkünften aus der Schriftleitertätigkeit auch Einkünfte als Fachschriftsteller beziehe, für

---

189) vgl. Anm. 18o

die er die Vergünstigung des § 34 Abs. 4 in Anspruch nehme, als richtig hinnimmt, so bleibt unerfindlich und vom Bundesfinanzhof auch unbewiesen die sich anschließende Folgerung ("Dann kann er die Auswirkung..."). Diese wird durch das vorher Gesagte in keiner Weise gerechtfertigt. Die Entscheidung kann allenfalls im Ergebnis unter der Annahme von K a y s e r [190] gehalten werden, der Bundesfinanzhof habe lediglich im Einzelfall Willkür angenommen, weil der Steuerpflichtige bei den Schriftleitereinkünften ohne plausible Begründung hin- und herschwankte zwischen Zurechnung zu den Berufseinkünften und zu den Nebeneinkünften. Diese Annahme ist aber mit der späteren Entscheidung des Bundesfinanzhofes[191], die lediglich pauschal auf die frühere verweist, nicht zu vereinbaren. Was das dort neu gebrachte Argument des klaren Wortlauts, der eine Antragsbeschränkung verbiete, angeht, so muß darauf hingewiesen werden, daß in § 34 Abs. 4 kein Wort eines Verbots einer Antragsbeschränkung steht, der Wortlaut also nicht klar und eindeutig ein Verbot ausspricht und aus der Tatsache, daß eine Antragsbeschränkung nicht positiv geregelt worden ist, bei der sprachlich und systematisch unklaren Fassung des § 34 Abs. 4 nichts hergeleitet werden kann[192].

Der Bundesfinanzhof hätte sich also in beiden Entscheidungen, nachdem er die Zurechnung der Einkünfte, auf die sich die Beschränkung bezog, zu den Einkünften aus der Berufstätigkeit - es sei unterstellt: zu Recht - verneint hatte, damit befassen müssen, inwieweit eine Antragsbeschränkung auf einen Teil der Nebeneinkünfte möglich gewesen wäre.

---

190) Kayser in BB 1965, S. 1452 (links)

191) vgl. Anm. 188

192) vgl. auch Anm. zu BFH, U. v. 26. April 1968 - IV R 191/67 - BStBl. 1968 II, S. 526, 527 in DStRE 1968, S. 514

2. Beschränkung des Antrags auf eine bestimmte Art der Nebeneinkünfte

Ausgangspunkt der Überlegung, inwieweit im Rahmen von § 34 Abs. 4 eine Antragsbeschränkung möglich ist, muß die Erkenntnis sein, daß es sich um eine Steuervergünstigung handelt, die auf Antrag gewährt wird und als Vergünstigungsvorschrift nicht zuungunsten des Steuerpflichtigen ausgelegt werden darf. Daraus ist zu folgern, daß das Finanzamt auf die Stellung eines Antrages hinzuwirken hat, wenn der Steuerpflichtige das unterlassen hat und eine Antragstellung zu einer Steuerersparnis beiträgt. Keinesfalls kann aber das Recht des Steuerpflichtigen unterlaufen werden, indem sein Antrag unterstellt wird, wenn er das ausdrücklich unterlassen hat. Denn kein Steuerpflichtiger ist gezwungen, eine Steuervergünstigung auszuschöpfen, wenn er das nicht will[193]. Wenn das in § 34 Abs. 4 gewährte Antragsrecht irgendeinen Sinn haben soll, dann den, dem Steuerpflichtigen zu ermöglichen, Einfluß auf die Höhe seiner Steuer zu nehmen. Das ist sicher möglich, indem der Steuerpflichtige entweder den Antrag stellt oder ihn nicht stellt, obwohl auch dieses Recht durch die o.a. Entscheidung des Bundesfinanzhofes[194] in Zweifel gezogen worden ist. Wenn dieses Recht des Steuerpflichtigen aber besteht, so fragt sich, woraus die Rechtsprechung den Grundsatz herleitet, dieses Antragsrecht sei unteilbar, könne also nur entweder ganz oder aber gar nicht ausgeübt werden.
Das Gegenteil erscheint richtig. Aus dem Wortlaut des Gesetzes läßt sich weder für die eine noch für die andere Ansicht etwas herleiten, doch sprechen Sinn und Zweck der Tarifvergünstigung in Verbindung mit der Tatsache, daß der Gesetzgeber für die Tarifvergünstigung ein Antragsrecht eingefügt hat, für die Zulässigkeit einer Antragsbeschränkung.

---

193) vgl. Brockhoff in Inf 1966, S. 28
194) vgl. Anm. 18o

Hauptanliegen des Gesetzgebers bei Schaffung der Tarifvergünstigung war es, wissenschaftliche, künstlerische und schriftstellerische Tätigkeit zu fördern. Wenn der Gesetzgeber das Ausnutzen dieser Förderungsmöglichkeit nicht schlechthin anordnet, sondern durch das Recht der Antragstellung in die Hand des Steuerpflichtigen legt, so wird klar, daß der Gesetzgeber jedem Steuerpflichtigen das Recht einräumen wollte, die Steuervergünstigung nur dann ausnutzen zu müssen, wenn sie auch wirklich zu seinem Nutzen ausschlägt. Dann aber ist auch nicht einzusehen, inwieweit der Steuerpflichtige nicht wenigstens den Teil seiner Einkünfte nach dem günstigeren Tarif soll besteuern lassen können, der die vom Gesetzgeber selbst festgelegte Höchstgrenze von 5o % der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und aus der Berufstätigkeit nicht übersteigt. Für die Begrenzung des Antrages auf eine bestimmte, von den anderen abgrenzbare Art der Nebeneinkünfte ist das inzwischen auch ganz herrschende Meinung geworden[195]. Dieses Ergebnis ergibt sich auch ohne Einschränkung aus einem Urteil des Bundesfinanzhofes aus dem Jahre 1958[196]. Um so mehr muß es überraschen, daß der Bundesfinanzhof sich weder in seiner Entscheidung aus dem Jahre 1965[197] noch in der aus dem Jahre 1968[198] mit diesem

---

195) FG Rheinland-Pfalz, U. v. 27. Juni 1967 - II 2/65 - EFG 1967, S. 562, 563, Nr. 625; Herrmann-Heuer Bd. V, Lfg. 93, (Dezember 197o), § 34, Anm. 51; Kayser in Hartmann-Böttcher-Grass II, § 34, Anm. 2., b), (1), S. 11 und Anm. 12., b), (1) und (2), S. 1o2, 1o3; Blümich-Falk II, § 34, Anm. 1o., S. 2o25; Littmann EStRecht, § 34, Rdnr. 31, S. 1694; Eisenberg in Loepelmann, BFH v. 11. März 1965 (III) 1 und 2; Kayser in BB 1965, S. 1448 ff., insbesondere 145o ff.; ders. in BB 1966, S. 357; Brockhoff in Inf 1966, S. 29; v. Schilling in FR 1968, S. 468

196) BFH, U. v. 27. März 1958 (vgl. Anm. 182)

197) vgl. Anm. 18o

198) vgl. Anm. 188

früheren Urteil auseinandergesetzt hat. Dort hatte ein Waldbesitzer mehrere außerordentliche Einkünfte im Sinne des damaligen § 34 EStG[199)], nämlich Einkünfte aus außerordentlichen Waldnutzungen und aus Kalamitätsnutzungen. Der Bundesfinanzhof hat - ausdrücklich ausgehend von dem Charakter des § 34 als einer Vergünstigungsvorschrift -, anerkannt, daß dem Steuerpflichtigen das Recht zustehe, den Antrag auf Steuervergünstigung nach § 34 auf eine Art der außerordentlichen Einkünfte zu beschränken. Nun sind diese Arten der außerordentlichen Einkünfte nicht ohne weiteres mit den Nebeneinkünften aus wissenschaftlicher, künstlerischer oder schriftstellerischer Tätigkeit zu vergleichen; denn die Vergünstigung für außerordentliche Waldnutzungen soll - ähnlich wie die für Nebeneinkünfte aus wissenschaftlicher, künstlerischer oder schriftstellerischer Tätigkeit - dem Ausgleich der Progression dienen, während die Vergünstigung für Kalamitätsnutzungen den Zweck hat, durch Naturereignisse verursachte Schäden auszugleichen. Doch ist der Zweck, dessentwegen eine Vergünstigung für außerordentliche Einkünfte eingeführt worden ist, nur bedingt ein taugliches Mittel, um zu entscheiden, ob die Vergünstigung durch Antrag auf eine bestimmte Art der außerordentlichen Einkünfte beschränkbar ist; denn für die steuerrechtliche Behandlung einer solchen Vergünstigung ist in erster Linie entscheidend, wie sie steuerrechts-technisch ausgestaltet ist, hier also, daß es sich um eine Steuervergünstigung handelt, die auf Antrag des Steuerpflichtigen gewährt wird. Rechtstechnisch sind aber die außerordentlichen Einkünfte aus Forstwirtschaft genauso ausgestaltet wie die aus wissenschaftlicher, künstlerischer oder schriftstellerischer Tätigkeit.

---

199) heute § 34 b EStG

3. Beschränkung des Antrags auf einen bestimmten Betrag der Nebeneinkünfte

Während die Auffassung, die Tarifvergünstigung nach § 34 Abs. 4 sei durch Antrag auf eine bestimmte, abgrenzbare Art der Nebeneinkünfte begrenzbar, inzwischen allgemeine Meinung geworden ist - Ausnahmen sind die beiden angeführten Entscheidungen des Bundesfinanzhofes[2oo] -, werden bei der Frage, ob diese Ansicht auch bei der Begrenzung auf einen bestimmten Betrag der Nebeneinkünfte zutreffend sei, von einigen Schriftstellern Bedenken erhoben[2o1].

a) Darstellung und Kritik der im Schrifttum geäußerten Ansicht

So äußert L i t t m a n n [2o2] - ohne Begründung - Bedenken gegen eine Antragsbeschränkung, wenn es sich bei den Nebeneinkünften um solche gleicher Art handelt, auch wenn sie aus verschiedenen Einzeltätigkeiten herrühren. B l ü m i c h - F a l k [2o3] lassen eine Antragsbeschränkung auf einen bestimmten Betrag nur dann zu, "wenn die Haupteinkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und aus freier Berufstätigkeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Ziff. 1 die übrigen Einkünfte einschließlich der gesamten Nebeneinkünfte überwiegen". Sei das nicht der Fall, so könne die Tarifvergünstigung nicht dadurch erreicht werden, daß der restliche (offenbar der nicht begünstigte) Teil der Nebeneinkünfte den Haupteinkünften aus freier Berufstätigkeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Ziff. 1 zugerechnet werde. Es würden dann zwar die Haupteinkünfte die übrigen Einkünfte

---

[2oo] vgl. Anm. 188 und 18o

[2o1] Selbstverständlich gehen die beiden Entscheidungen des Bundesfinanzhofes, vgl. Anm. 2oo, davon aus, daß eine rein ziffernmäßige Begrenzung auf einen bestimmten Betrag erst recht unzulässig sei.

[2o2] Littmann EStRecht, § 34, Rdnr. 31, S. 1694

[2o3] Blümich-Falk II, § 34, Anm. 1o., b), S. 2o16

überwiegen, doch würde es an der nach § 34 Abs. 4 S. 2 Ziff. 2 erforderlichen Abgrenzbarkeit des Teils der Nebeneinkünfte, dessen Begünstigung erstrebt wird, von den Haupteinkünften aus freier Berufstätigkeit fehlen.
Die Zurechnung des nicht begünstigten Teils der Nebeneinkünfte im Rahmen von § 34 Abs. 4 S. 2 Ziff. 1 zu den Einkünften aus der Berufstätigkeit ist bei den Verfechtern der hier vertretenen Ansicht, die Nebeneinkünfte seien den Einkünften aus der Berufstätigkeit zuzurechnen, selbstverständlich. Wenn Blümich-Falk ihre Ablehnung der Meinung, die nicht begünstigten Nebeneinkünfte gehörten zu den Haupteinkünften, nicht damit begründen, die Nebeneinkünfte gehörten eben zu den übrigen Einkünften, sondern sich auf die fehlende Abgrenzbarkeit im Sinne von § 34 Abs. 4 S. 2 Ziff. 2 berufen, so überrascht das deshalb, weil Blümich-Falk im Grundsatz die Nebeneinkünfte den übrigen Einkünften zurechnen[2o4]. Zwar nicht ausdrücklich, so doch dem Sinne nach, rechnen also auch Blümich-Falk die Nebeneinkünfte dann zu den Haupteinkünften, wenn sie nicht tarifbegünstigt besteuert werden. Das bedeutet aber, daß die Nebeneinkünfte dann ihre Eigenschaft als Nebeneinkünfte verlieren, wenn sie nicht tarifbegünstigt besteuert werden. Damit werden aber Voraussetzung und Folge verwechselt: Nicht die Tarifbegünstigung bestimmt den Begriff "Nebeneinkünfte", sondern die Einordnung als Nebeneinkünfte führt zur Tarifvergünstigung. In gleicher Weise rechnet B r o c k h o f f grundsätzlich die Nebeneinkünfte zu den übrigen Einkünften, das aber nur dann, wenn für die Nebeneinkünfte tatsächlich eine Tarifermäßigung gewährt wird. Das folge aus dem Sinnzusammenhang; denn nur in Bezug auf den Antrag verwende der Gesetzgeber das Wort Nebeneinkünfte[2o5].

[2o4] Blümich-Falk II, § 34, 1o., f), S. 2o24
[2o5] Brockhoff in Inf. 1966, S. 29 (rechts, unter 4.)

Die Richtigkeit dieser Ansicht folgt auch noch aus einer anderen Überlegung: Wenn ein Steuerpflichtiger überhaupt keinen Antrag auf Tarifermäßigung für seine Nebeneinkünfte stellt, so verliert die Einstufung von Einkünften in Haupteinkünfte und Nebeneinkünfte jeden Sinn. In diesem Fall ist es selbstverständlich, daß die Nebeneinkünfte zu den Haupteinkünften rechnen und nach dem Grundtarif versteuert werden. Warum dies anders sein sollte, wenn nur für einen bestimmten Betrag der Nebeneinkünfte ein Antrag auf Tarifermäßigung gestellt wird, ist unerfindlich[2o6)].
Als für das hier zu erörternde Problem bemerkenswertes Ergebnis bleibt festzuhalten, daß auch von den Schriftstellern, die im Grundsatz die Nebeneinkünfte im Rahmen von § 34 Abs. 4 S. 2 Ziff. 1 zu den übrigen Einkünften rechnen, von diesem Grundsatz dann abgewichen wird, wenn für die Nebeneinkünfte eine Tarifermäßigung nicht begehrt wird. In diesem Fall sollen die Nebeneinkünfte auch nach ihrer Ansicht zu den Haupteinkünften zählen. Blümich-Falk versagen selbst unter der Voraussetzung, daß die nicht begünstigten Nebeneinkünfte zu den Haupteinkünften zu rechnen seien, die Tarifvergünstigung, weil es an der nach S. 2 Ziff. 2 erforderlichen Abgrenzbarkeit des Teils der Nebeneinkünfte, dessen Begünstigung erstrebt wird, von den Haupteinkünften aus freier Berufstätigkeit fehle[2o7)]. Diese Begründung geht fehl, sie ist eine notwendige Konsequenz der oben gezeigten Verwechslung von Voraussetzung und Folge: Ob die Nebeneinkünfte von den Haupteinkünften abgrenzbar

---

2o6) Der Verfasser der Anmerkung zu dem Urteil des Bundesfinanzhofes vom 26. April 1968 - IV R 191/67 - in DStRe 1968, S. 514, der - unterstellt eine Antragsbeschränkung sei überhaupt zulässig - auch den nicht begünstigten Teil der Nebeneinkünfte zu den übrigen Einkünften rechnet, räumt denn auch ein, man könne bei der Unklarheit des Wortlauts auch die gegenteilige Auffassung vertreten.

2o7) Blümich-Falk II, § 34, Anm. 1o., b), S. 2o17

sind, hängt nicht davon ab, ob sie tarifbegünstigt sind oder nicht, sondern davon, ob sie berufsmäßig erzielt worden sind oder nicht. Nebeneinkünfte werden zu Nebeneinkünften durch das Merkmal der Abgrenzbarkeit und sind dann als Folge unter weiteren Voraussetzungen möglicherweise tarifbegünstigt, nicht sind sie Nebeneinkünfte, wenn und soweit sie tarifbegünstigt sind. Die Richtigkeit dieser Betrachtungsweise folgt auch unmittelbar aus dem Gesetz. Nach § 34 Abs. 4 S. 3 sind die Steuersätze nach Abs. 1 unter den Voraussetzungen des § 34 Abs. 4 S. 1 und S. 2 Ziff. 1 und Ziff. 2 auf die Einkünfte aus wissenschaftlicher, künstlerischer oder schriftstellerischer Tätigkeit anzuwenden, die 5o % der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit oder aus der Berufstätigkeit nicht übersteigen. Das Gesetz geht also selbst davon aus, daß es Nebeneinkünfte gibt, die nicht tarifbegünstigt sind, somit nach dem Grundtarif zu versteuern und damit rein rechnerisch den Haupteinkünften zuzurechnen sind. Daß es sich dabei dennoch weiter um Nebeneinkünfte handelt, zieht das Gesetz nicht in Zweifel. Die Zuordnung der nicht begünstigten Nebeneinkünfte zu den Haupteinkünften ist also nur von rein rechnerischer Bedeutung, der materielle Gehalt dieser Einkünfte als Nebeneinkünfte wird dadurch überhaupt nicht berührt.

H e ß l e r schließlich begründet seine Ablehnung einer Antragsbeschränkung auf einen bestimmten Betrag damit, daß andernfalls die Begrenzungsvorschrift jeden Sinn verlieren würde[2o8)]. Offenbar meint Heßler mit Begrenzungsvorschrift die Begrenzung der Tarifvergünstigung auf höchstens 5o % der Haupteinkünfte. Inwieweit eine Antragsbeschränkung auf einen bestimmten Betrag dieser Begrenzungsvorschrift ihren Sinn nehmen soll, ist allerdings nicht ersichtlich; denn

---

2o8) Heßler in DB, Beilage Nr. 8/6o, Heft 34

die Antragsbeschränkung soll ja gerade nicht zu einer Erhöhung dieser Grenze führen, sondern lediglich ihre volle Ausschöpfung ermöglichen. Die Grenze von 5o % selbst wird nicht angetastet, die Frage besteht vielmehr darin, wie sich die Bezugsgröße, nämlich die Haupteinkünfte, zusammensetzt.

b) Das Urteil des Bundesfinanzhofes vom 23. November 1965

Erstaunlich auch bei diesem Problem, daß der Bundesfinanzhof sich in seiner ablehnenden Entscheidung aus dem Jahre 1968[2o9)] nicht mit einer anderen Entscheidung aus dem Jahre 1965[21o)] auseinandergesetzt hat. Dort hatte ein Steuerpflichtiger einen Veräußerungsgewinn im Sinne von § 34 Abs. 2 Ziff. 1 gemacht. Er beantragte, diesen Gewinn in Höhe eines bestimmten Betrages mit einem nach § 34 Abs. 1 möglichen ermäßigten Steuersatz, den Rest nach der Einkommensteuertabelle zu versteuern. Im erstinstanzlichen Verfahren hatte das Finanzgericht - entgegen der ausdrücklich geäußerten Ansicht des zuständigen Finanzamtes - entschieden, der Veräußerungsgewinn könne nur einem einheitlichen Steuersatz unterworfen werden. Der Bundesfinanzhof tritt dieser Auffassung ausdrücklich entgegen: Da die Steuersätze des § 34 (der Bundesfinanzhof macht keine Einschränkung auf § 34 Abs. 1) nur auf Antrag gewährt würden und § 34 eine Vergünstigung darstelle, sei es dem Steuerbürger überlassen, hiervon einen beschränkten Gebrauch zu machen, wenn das für ihn günstiger sei. Der Bundesfinanzhof zieht die Schlußfolgerung, der Steuerbürger dürfe daher den Antrag für die Besteuerung nach § 34 auch der Höhe nach beschränken, so daß der Rest nach dem Grundtarif zu versteuern sei.

2o9) vgl. Anm. 188

21o) BFH, U. v. 23. November 1965 - I 5o/63 - HFR 1966, S. 121, 122, Nr. 85; auszugsweise abgedruckt in BB 1966, S. 288, 289

Es bleibt unerfindlich, wie der Bundesfinanzhof sein Urteil vom 26. April 1968[211] mit diesem Urteil im Hinblick auf § 11 Abs. 3 FGO vereinbaren konnte, wonach eine Entscheidung des Großen Senats (§ 11 Abs. 1, 2 FGO) herbeizuführen ist, wenn in einer Rechtsfrage ein Senat des Bundesfinanzhofes von der Entscheidung eines anderen Senates abweichen will. Die Berufung auf das Urteil des Bundesfinanzhofes vom 11. März 1965[212] schlägt demgegenüber nicht durch; denn dort wird das Problem, ob der Steuerpflichtige seinen Antrag auf einen bestimmten Betrag beschränken kann, ganz beiläufig berührt und behandelt, während es in dem oben angeführten Urteil vom 23. November 1965[213] ausdrücklich Gegenstand der Entscheidung war. Für die hier vertretene Ansicht spricht auch, daß die Entscheidung gegen eine Antragsbeschränkung unbegründet, die sich für eine Antragsbeschränkung aussprechende Entscheidung dagegen - wenn auch mit kurzer, so doch - mit überzeugender Begründung erfolgte[214].

Betrachtet man die beiden Urteile des Bundesfinanzhofes vom 11. März 1965 und vom 26. April 1968 vom Ergebnis her, so zeigt sich auch hieran, wie unsinnig die Gesetzesauslegung des IV. Senats sich auswirkt[215]. Hätten die Steuerpflichtigen nur eine der verschiedenen ihren Nebeneinkünften zugrundeliegenden Tätigkeiten ausgeübt, so wären sie in den Genuß der Tarifvergünstigung gekommen. Da sie aber fleißiger waren und damit dem Zweck des § 34 Abs. 4 - einen

---

211) vgl. Anm. 188
212) vgl. Anm. 18o
213) vgl. Anm. 21o
214) vgl. hierzu auch Oswald in StW 1967, S. 188
215) vgl. Brockhoff in Inf. 1966, S. 3o

Anreiz zu zusätzlicher wissenschaftlicher Arbeit zu geben[216] - in noch höherem Maße dienten, wurden sie durch den Entzug der Tarifvergünstigung bestraft.
Auf alle diese Argumente ist der Bundesfinanzhof weder in seiner Entscheidung vom 11. März 1965 noch in der vom 26. April 1968 auch nur mit einem Wort eingegangen, ja er hat nicht einmal eine Begründung für seine ablehnende Haltung gegeben. Beide Urteile sind daher in hohem Maße unbefriedigend; sie werden die betroffenen Steuerpflichtigen kaum überzeugt haben.

c) Die Einkommensteuerrichtlinien

Es ist interessant zu sehen, wie sich auf diese beiden Urteile hin die Einkommensteuerrichtlinien entwickelt haben.
In den Einkommensteuerrichtlinien 1958[217] war in Abschnitt 197 Abs. 2 aufgrund des oben zitierten Urteils des Bundesfinanzhofes vom 27. März 1958[218] bestimmt worden, daß dann, wenn in dem Gesamtbetrag der Einkünfte außerordentliche Einkünfte im Sinne des § 34 Abs. 2 und 4 und außerordentliche Einkünfte im Sinne des § 34 b enthalten seien, die verschiedenen ermäßigten Steuersätzen unterlägen und die Summe dieser Einkünfte den Gesamtbetrag der Einkünfte überstiegen, der Steuerpflichtige den Antrag auf Anwendung der ermäßigten Steuersätze auf eine Art der außerordentlichen Einkünfte beschränken könne oder, wenn es für ihn günstiger sei, auf einen bestimmten Betrag der außerordentlichen Einkünfte.
Nun wird hier zwar nicht wörtlich bestimmt, daß die Antragsbeschränkung auch zulässig sei, wenn nicht mehrere verschie-

---

216) BFH, U. v. 6. Dezember 1956 - IV 171/55 U - BStBl. 1957 III, S. 129, 13o (S. 13o) = BFHE 64, S. 338 - 342
217) BStBl. 1959 I, S. 489
218) vgl. Anm. 182

dene Einkünfte nach §§ 34 Abs. 2 oder 4 oder 34 b zusammentreffen, sondern Einkünfte lediglich aus § 34 Abs. 4, aber aus verschiedenen begünstigten Tätigkeiten oder aus lediglich einer begünstigten Tätigkeit, doch ergibt sich - wie oben auf S. 72 f ausgeführt - die Möglichkeit der Antragsbeschränkung auch in diesen Fällen aus der Gleichartigkeit der steuerrechts-technischen Ausgestaltung (Steuervergünstigung auf Antrag).
Durch die Einkommensteuer-Richtlinien 196o[219)] und 1961[22o)] wurden einige redaktionelle Änderungen vorgenommen, die aber keine wesentliche Inhaltsänderung bedeuteten. Durch die Einkommensteuer-Richtlinien 1965[221)] wurde aufgrund des Urteils des Bundesfinanzhofes vom 11. März 1965 in Abschnitt 197 Abs. 2 und Abschnitt 2o2 Abs. 2 je ein Satz aufgenommen, der eine erhebliche Einschränkung der Möglichkeit, Nebeneinkünfte tarifbegünstigt zu besteuern, brachte. Abschnitt 197 Abs. 2 erhielt den Zusatz: "Eine Beschränkung des Antrags auf einen bestimmten Betrag der außerordentlichen Einkünfte im Sinne des § 34 Abs. 4 ist jedoch nur zulässig, wenn die Voraussetzung des § 34 Abs. 4 S. 2 Ziff. 1 auch ohne die Beschränkung erfüllt ist; auf Abschnitt 2o2 Abs. 2 letzter Satz wird hingewiesen." Dort hieß es nun: "Überwiegen dagegen die übrigen Einkünfte (einschließlich aller Nebeneinkünfte aus wissenschaftlicher, künstlerischer oder schriftstellerischer Tätigkeit), so kann der Steuerpflichtige die Inanspruchnahme des § 34 Abs. 4 nicht dadurch erreichen, daß er seinen Antrag auf einen bestimmten Betrag der Nebeneinkünfte beschränkt (vgl. Abschnitt 197 Abs. 2 und BFH - Urteil vom 11. III 65 - BStBl. III, S. 379)."

---

219) BStBl. 1961 I, S. 154
22o) BStBl. 1962 I, S. 6oo
221) BStBl. 1966 I, S. 5o1, 5o2

Wie die Einkommensteuerrichtlinien die zuletzt zitierte Entscheidung des Bundesfinanzhofes als Beleg für ihre Änderung angeben konnten, bleibt unerfindlich. Die Einkommensteuerrichtlinien lehnen die Antragsbeschränkung als Möglichkeit, die Voraussetzung der Tarifbegünstigung erst zu schaffen, ab. Vielmehr lassen sie sie nur dann zu, wenn auch ohne Antragsbeschränkung - d.h. bei Zurechnung aller Nebeneinkünfte zu den übrigen Einkünften im Rahmen von § 34 Abs. 4 S. 2 Ziff. 1 - die Haupteinkünfte die übrigen Einkünfte überwiegen. Was eine Antragsbeschränkung in diesem Fall noch für einen Sinn haben soll, ist nicht ersichtlich.
Von alledem ist aber auch in der angeführten Entscheidung des Bundesfinanzhofes nichts zu lesen. Die sparsame Begründung, die dort für die Abweisung der Rechtsbeschwerde gegeben wird, sagt lediglich, daß ein Steuerpflichtiger die Auswirkung der Vergünstigungsvorschrift nicht willkürlich auf einen Teil seiner Nebeneinkünfte beschränken könne, um zu erreichen, daß die in § 34 Abs. 4 vorgesehene Grenze nicht überschritten werde. Was unter "willkürlich" zu verstehen ist, wird nicht ausgeführt. Aus dem Zusammenhang der Begründung kann allenfalls geschlossen werden, daß der Bundesfinanzhof Willkür angenommen hat, weil der Steuerpflichtige erst im Rechtsmittelverfahren einen Teil seiner Nebeneinkünfte als Haupteinkünfte bezeichnete. Auch der Leitsatz des Urteils geht mit keinem Wort auf die Zulässigkeit oder Unzulässigkeit einer Antragsbeschränkung ein, so daß die Änderung der Einkommensteuerrichtlinien von dem Urteil vom 11. März 1965 und entsprechend von der später in Abschnitt 2o2 Abs. 2 der Richtlinien aufgenommenen Entscheidung vom 26. April 1968 in keiner Weise gedeckt wird.

4. Ergebnis zu 2. und 3.

Für eine Antragsbeschränkung auf einen bestimmten Betrag sprechen daher die gleichen Gesichtspunkte wie für die

Beschränkung auf eine bestimmte Art der Nebeneinkünfte[222]. Bei der Tarifermäßigung nach § 34 Abs. 4 handelt es sich um eine Tarifvergünstigung, die nur auf Antrag gewährt wird; daher muß es auch dem Steuerpflichtigen überlassen bleiben, inwieweit er die Steuervergünstigung in Anspruch nehmen will, da andernfalls das Antragsrecht jeden Sinn verlieren würde. Dies muß um so mehr dann gelten, wenn die Möglichkeit der Antragsbeschränkung allein dem steuerrechtlichen Zweck der Vorschrift entspricht.

5. Die Unkostenaufteilung im Rahmen von § 34 Abs. 4 S. 2 Ziff. 1

Folgt man der herrschenden Meinung, rechnet die Nebeneinkünfte also zu den übrigen Einkünften und läßt auch eine Beschränkung des Antrags auf einen bestimmten Betrag der Nebeneinkünfte nicht zu, so ergibt sich eine weitere Frage, die hier der Vollständigkeit halber erörtert werden soll: Wie werden die Unkosten im Rahmen von § 34 Abs. 4 S. 2 Ziff. 1 verteilt? Da in § 34 Abs. 4 S. 2 Ziff. 1 Nebeneinkünfte (Einkünfte = Betriebseinnahmen abzüglich Betriebsausgaben) tarifbegünstigt besteuert werden, hängt die Höhe der Nebeneinkünfte von der Höhe der Betriebsausgaben ab. Hat ein Steuerpflichtiger Haupteinkünfte aus selbständiger Arbeit und Nebeneinkünfte, die ja ebenfalls Einkünfte aus selbständiger Arbeit sein müssen[223], so kann - folgt man der hier abgelehnten herrschenden Meinung, wonach eine Antragsbeschränkung auf einen bestimmten Betrag nicht zulässig sein soll - die Tarifvergünstigung von der Verteilung der Unkosten auf die Haupteinkünfte und die Nebeneinkünfte abhängen. Folgt man der hier

---

222) vgl. S. 7o, 71, 72, 73

223) vgl. S. 22, 23

vertretenen Ansicht, so kann von der Verteilung der Unkosten allenfalls die absolute Höhe der Nebeneinkünfte abhängen, nicht aber die Tarifvergünstigung insgesamt, da ja der Antrag auf Gewährung der Tarifvergünstigung auf jeden beliebigen Betrag beschränkt werden kann.
Bei Steuerpflichtigen mit Haupteinkünften aus nichtselbständiger Arbeit taucht das Problem selten auf, da der Arbeitnehmer in aller Regel die Möglichkeit hat, seine Unkosten aufzuzeichnen, doch wird auch hier der Fall eintreten, daß zwischen Werbungskosten für die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und Betriebsausgaben für die Nebeneinkünfte aus selbständiger Arbeit kaum zu trennen sein wird, z.B. bei Benutzung des privaten PKW für beide Tätigkeiten. Schwieriger ist die Verteilung der Unkosten aber dann, wenn Haupteinkünfte und Nebeneinkünfte aus selbständiger Arbeit bezogen werden, zumal dann, wenn beide Tätigkeiten derselben Wurzel entspringen. (Ein Anwalt betätigt sich gleichzeitig als Fachschriftsteller[224])[225]. Nach Ansicht von W e i e r [226] muß der Steuerpflichtige, um Haupteinkünfte und Nebeneinkünfte zu ermitteln, die mit der jeweiligen Tätigkeit im Zusammenhang stehenden Werbungskosten bzw.

---

224) Beispiel bei Kayser in Hartmann-Böttcher-Grass II, § 34, Anm. 16., b), (1), S. 154

225) In der Praxis wird das Problem im übrigen deshalb seltener auftauchen, weil sich die Finanzverwaltungen bereit erklärt haben, 25 % der Nebeneinkünfte, höchstens jedoch 1.2oo,-- DM als Betriebsausgaben pauschal anzuerkennen. Vgl. z.B. FinMin.NRW, Erlaß vom 26. April 1952 - S. 2118 - 4o44/vB - 1 in DB 1952, S. 4o3; FinMin.Rheinland-Pfalz, Erlaß vom 1o. Juni 1952 - S. 2118 A in DB 1952, S. 6o9 und OFD Frankfurt, Verfügung vom 4. August 1952 - S. 22o9 in DB 1952, S. 793. Zu der Frage, ob neben dieser Betriebsausgabenpauschale auch noch der steuerfreie Betrag nach § 18 Abs. 4 verlangt werden kann, vgl. Kottke in DB 1958, S. 612

226) Weier in FR 1949, S. 2o3, 2o4

Betriebsausgaben in der Buchführung gesondert ausweisen. Das wird - wenn überhaupt - bei einem freiberuflich Tätigen nur dann möglich sein, wenn die den Haupteinkünften und den Nebeneinkünften zugrunde liegende Tätigkeit völlig verschieden ist, wenn also z.B. ein Anwalt Nebeneinkünfte durch das Schreiben eines Romans hat. Aber selbst hier wird eine getrennte Aufzeichnung der Unkosten häufig nicht möglich sein z.B. dann, wenn der Anwalt Einrichtungen seiner Praxis für das Schreiben des Romans benutzt (Schreibkraft, Schreibmaschine[227]).

In keiner Weise der Praxis entsprechend und auch unzumutbar ist die getrennte Unkostenaufzeichnung aber in den Fällen, in denen die den Nebeneinkünften zugrunde liegende Tätigkeit in den Rahmen der Haupttätigkeit fällt. Hier wird man am besten dem von K a y s e r vorgeschlagenen Weg folgen[228] und die Unkosten im Verhältnis der Umsätze aufteilen[229].

V. Teil Verfahrensrechtliche Fragen

Gegen die Steuerbescheide der Finanzämter sollten die betroffenen Steuerpflichtigen die jeweils zulässigen Rechtsmittel einlegen. Sollte auch der Bundesfinanzhof in einer erneuten Entscheidung an seiner Meinung festhalten, so wäre gemäß § 11 Abs. 3 FGO eine Entscheidung des Großen Senats herbeizuführen[23o]. Sollte auch dessen Entscheidung die bisherige Rechtsprechung bestätigen, so müßte geprüft werden, ob der Weg zum Bundesverfassungsgericht offen steht und mit

---

227) Kayser in DStZ (A) 1952, S. 6o (rechts)

228) Kayser in DStZ (A) 1952, S. 62 (links)

229) so auch Lademann-Lenski-Brockhoff, § 34, Anm. 9., 11., c), S. 33; Herrmann-Heuer Bd. V, Lfg. 93 (Dezember 197o), § 34, Rdnr. 53 a

23o) vgl. auch Oswald in JR 1967, S. 215

Aussicht auf Erfolg beschritten werden kann. Eine Verfassungsbeschwerde gegen Entscheidungen des Bundesfinanzhofes ist grundsätzlich möglich (§ 9o BVerfGG)[231]. Ob sie begründet wäre, kann erst nach der Begründung einer erneuten Entscheidung des Bundesfinanzhofes gesagt werden. Sollte eine solche in ihrer Begründung ebenso karg sein, wie die Entscheidung vom 26. April 1968, so wäre eine Verfassungsbeschwerde mit hoher Wahrscheinlichkeit wegen eines Verstoßes gegen das Willkürverbot[232] begründet. Zwar liegt ein solcher verfassungsrechtlicher Verstoß bei gerichtlichen Urteilen nicht schon dann vor, wenn die Rechtsanwendung oder das eingeschlagene Verfahren Fehler enthalten, sondern erst dann, wenn diese Fehler bei verständiger Würdigung der das Grundgesetz beherrschenden Gedanken nicht mehr verständlich sind und sich daher der Schluß aufdrängt, daß sie auf sachfremden Erwägungen beruhen[233]. Bei den unzureichenden Begründungen, mit denen der Bundesfinanzhof die beiden oben angeführten Entscheidungen vom 11. März 1965 und 26. April 1968 versehen hat, muß davon ausgegangen werden, daß der Bundesfinanzhof dabei in erster Linie fiskalische Gesichtspunkte berücksichtigt und erst in zweiter Linie eine unvoreingenommene Rechtsauslegung vorgenommen hat[234].

Begrüßenswerter als jede gerichtliche Regelung des Problemkreises wäre es allerdings, wenn der Gesetzgeber sich zu einer klaren Neufassung der Bestimmung entschließen könnte[235].

---

231) vgl. Maunz, Sigloch, Schmidt-Bleibtreu, Klein, § 9o, Rdnr. 131, 14o

232) vgl. Maunz, Sigloch, Schmidt-Bleibtreu, Klein, § 9o, Rdnr. 141 am Ende

233) vgl. Beschluß des BVerfG vom 1. Juli 1954 (1 BvR 361/52), BVerfGE 4, S. 1 - 7 (S. 7)

234) vgl. allgemein zu den Fragen einer Verfassungsbeschwerde in diesen Fällen: Klein, "Verfassungsbeschwerde in Steuersachen"

235) vgl. auch v. Schilling in FR 1968, S. 468

VI. Teil - Schlußfolgerungen

A) Berechtigung einer Tarifvergünstigung für Einkünfte aus wissenschaftlicher, künstlerischer oder schriftstellerischer Tätigkeit

Bevor die sich aus dieser Untersuchung ergebenden Vorschläge zur Änderung und Neufassung des § 34 Abs. 4 erörtert werden, soll hier kurz die Frage angeschnitten werden, ob § 34 Abs. 4 im heutigen Einkommensteuerrecht überhaupt noch ein Platz zukommt. Wie bereits oben auf S. 11 ausgeführt, verdankt die Steuervergünstigung des § 34 Abs. 4 zumindest auch zum Teil ihre Einführung der Tatsache, daß eine Herabsetzung der im letzten Vierteljahr 1945 drastisch heraufgesetzten Steuersätze noch am Widerstand der Alliierten scheiterte und auf dem Umweg über die Tarifvergünstigung eine Milderung der Progression erreicht werden sollte[236]. Zumindest dieser Grund kann bei den heutigen Verhältnissen nicht mehr angeführt werden, da der konfiskatorische Charakter der damaligen Steuersätze heute nicht mehr besteht. Dagegen hat der in der amtlichen Begründung[237] erklärte Zweck, einen Anreiz zur Erzielung eines höheren Einkommens durch nicht in den Beruf fallende Nebentätigkeit auf wissenschaftlichem, künstlerischem oder schriftstellerischem Gebiet zu geben, seine unverminderte Aktualität behalten. Man denke nur an die vielfältigen Anstrengungen, einem immer größeren Kreis der Bevölkerung eine immer qualifiziertere Schulbildung und Hochschulbildung zu vermitteln. Daß es dabei von Nutzen ist, möglichst viel qualifizierte Vermittler des Bildungsstoffes heranzuziehen, liegt auf der Hand. Dies kann aber nicht zuletzt dadurch geschehen, daß man diesen einen über das normale Maß hinausgehenden

---

236) vgl. Blümich-Falk I, Einleitung, IV., 1., S. 158
237) vgl. S. 7 f

finanziellen Anreiz gibt. Dabei sollte aber folgendes Problem nicht übersehen werden: Die Einkommensteuer kommt zwar in ihrer gesetzes-technischen Ausprägung dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit sehr nahe; dennoch liegt ein Fehler des Systems darin, daß die Steuerlast des Steuerpflichtigen nach der Höhe seines Einkommens unter Berücksichtigung gewisser persönlicher Verhältnisse (Familienstand, Sonderausgaben usw.) festgelegt ist. Unberücksichtigt bleibt, wieviel persönliche Mühe und Opfer der einzelne Steuerpflichtige aufwenden mußte, um sein Einkommen zu erwerben[238]. Es liegt auf der Hand, daß der Chefarzt eines großen Krankenhauses für ein erstelltes Gutachten bei gleichem Aufwand an Kraft, Mühe und Freizeit ein höheres Honorar erhält als sein Assistenzarzt. Es liegt gleichermaßen auf der Hand, daß es aussichtslos ist, für die erhöhten Mühen des Assistenzarztes - erhöhte Mühen, um auf das gleiche Einkommen wie sein Chefarzt zu kommen - eine überzeugende Bemessungsgrundlage zu finden. Die Frage, ob die Tarifvergünstigung nach § 34 Abs. 4 weiter bestehen bleiben soll oder nicht, zu beantworten, heißt also abzuwägen zwischen der bei Fortbestehen der Vorschrift verlängerten Ungerechtigkeit durch ungleiche Berücksichtigung gleicher Tatbestände und dem Nutzen, den die Allgemeinheit davon hat, daß auf wissenschaftlichem, künstlerischem oder schriftstellerischem Gebiet mehr und bessere Leistungen erbracht werden als ohne die Vorschrift. Zumindest im Augenblick bei allenthalben verstärkten Bildungsanstrengungen sollte der Anreiz zu erhöhter Betätigung auf den genannten Gebieten den Vorrang haben. Dem Gesichtspunkt, daß auf diese Weise gleiche Tatbestände ungleich behandelt werden, kann auch auf andere Art und Weise Rechnung getragen werden. Zum Beispiel dadurch, daß die 5o %-Grenze in § 34

---

238) vgl. Gutachten, B., 12., d), S. 47

Abs. 4 S. 3 nur für kleinere Einkommen gilt und der Prozentsatz bei höheren Einkommen und höheren Nebeneinkünften immer geringer wird. Auf diese Art und Weise würden die mit dem Einkommenserwerb verbundenen Opfer bei der Bemessung der Steuerschuld zumindest annähernd berücksichtigt[239].

B) Vorschläge zur Änderung und Neufassung des § 34 Abs. 4

Die Einkommensteuerkommission hat sich damit begnügt, lediglich Änderungen redaktioneller Natur vorzuschlagen, die der Angleichung der von ihr vorgeschlagenen Terminologie dienen sollen[24o]. Sie begründet das damit, daß die Vorschrift in ihrer jetzigen Fassung zwar zu verschiedenen Schwierigkeiten in der Praxis geführt habe, doch seien diese durch die umfangreiche Rechtsprechung weitgehend beseitigt worden. Von grundlegenden Änderungen hat die Kommission daher abgesehen.

Die Begründung erscheint anfechtbar; denn selbst wenn es so wäre, daß die Rechtsprechung die wichtigsten Probleme des § 34 Abs. 4 mit überzeugender Begründung erörtert und geklärt hätte, müßte verlangt werden, daß bei einer umfangreichen Neufassung des Einkommensteuergesetzes neue Erkenntnisse ihren Niederschlag im Gesetzestext fänden, und sei es lediglich zur Klarstellung. Um so mehr muß das dann gelten , wenn die Lösung der Probleme nicht überzeugend und alle Zweifel klärend erfolgt ist, sondern mit unzulänglicher Begründung und - wie zu vermuten ist - aus steuerpolitischen Gründen. Hier ist der Gesetzgeber geradezu gezwungen, möglichst

---

239) Für die Beibehaltung der Vorschrift sprach sich eine Mindermeinung im Gutachten aus (S. 47)

24o) Untersuchungen, § 34 II., 4., S. 265, 266

klare und eindeutige Regelungen zu schaffen, um die aufgrund der wenig überzeugenden Rechtsprechung bei den Steuerpflichtigen geschaffene Unruhe und Unsicherheit zu beseitigen.

Da § 34 Abs. 4 nach der Gesetzessystematik in § 34 ein Fremdkörper ist[241], sollte die steuerliche Behandlung der Nebeneinkünfte in einem eigenen Paragraphen des Einkommensteuergesetzes geregelt werden. Um möglichst wenig ändern zu müssen, wird hier vorgeschlagen, dafür den § 34 e EStG zu schaffen.

§ 34 e sollte folgende Fassung erhalten:

> Die Steuersätze nach § 34 Abs. I sind auf Antrag (1) auf Nebeneinkünfte aus wissenschaftlicher, künstlerischer oder schriftstellerischer Tätigkeit, im Sinne des § 18 Abs. 1 Ziff. 1 (2) anzuwenden, wenn die Nebeneinkünfte von den anderen Einkünften des Steuerpflichtigen aus freier Berufstätigkeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Ziff. 1 abgrenzbar sind (3). Die Steuersätze nach § 34 Abs. 1 sind in diesen Fällen auf die Einkünfte aus wissenschaftlicher, künstlerischer oder schriftstellerischer Tätigkeit anzuwenden, die 5o vom Hundert aller übrigen Einkünfte nicht übersteigen (4).

Anmerkungen:

(1) Auf das Tatbestandsmerkmal des Antrags sollte nicht verzeichtet werden, um dem einzelnen Steuerpflichtigen die Entscheidung darüber zu belassen, ob er die Steuervergünstigung in Anspruch nehmen will oder nicht. Im übrigen sind die Finanzämter ja gehalten, den Steuerpflichtigen auf die Möglichkeit der Antragstellung hinzuweisen,

---

241) vgl. S. 5 - 8

wenn er es nicht getan oder nicht ausdrücklich darauf verzichtet hat[242].

(2) Hierdurch soll lediglich klargestellt werden, daß die Nebeneinkünfte Einkünfte im Sinne von § 18 Abs. 1 Ziff. 1 sein müssen. Das folgt heute nur mittelbar aus dem Gesetz[243]. Mit dieser Formulierung würde allerdings auch ausgeschlossen, daß es sich bei den Nebeneinkünften um Einkünfte nach § 22 Ziff. 3 handeln könnte[244]. Bei der geringen Bedeutung dieser Einkünfte als Nebeneinkünfte kann in diesem Zusammenhang auf ihre Erfassung verzichtet werden.

(3) Bei dieser Fassung entfällt die Beschränkung der Tarifvergünstigung auf Steuerpflichtige mit Haupteinkünften aus nichtselbständiger oder selbständiger Arbeit. Da die Vorschrift einen Anreiz zu zusätzlicher schöpferischer Arbeit auf wissenschaftlichem, künstlerischem oder schriftstellerischem Gebiet geben will, kann eine vernünftige Begründung für diese Beschränkung nicht gefunden werden. Es ist nicht einzusehen, weshalb einem Landwirt oder Gewerbetreibenden, der die Fähigkeit zu solcher Arbeit besitzt, die Möglichkeit der Tarifermäßigung versagt bleiben soll. Die Voraussetzung, daß neben den Nebeneinkünften auch noch Haupteinkünfte aus bestimmten Einkunftsarten anfallen müssen, um in den Genuß der Steuerermäßigung zu kommen, entfällt damit. Eine Andeutung in dieser Richtung enthält auch die Untersuchung der Einkommensteuerkommission, die sich für eine entsprechende Ausdehnung der Tarifermäßigung auf Steuerpflichtige mit Haupteinkünften aus

---

242) vgl. S. 56 - 58
243) vgl. S. 22, 23
244) vgl. S. 23 f

aus anderen Einkunftsarten als solchen aus nichtselbständiger oder selbständiger Arbeit ausspricht, wenn sich dafür ein sachliches Bedürfnis zeigen sollte.

(4) Nach der hier vorgeschlagenen Fassung entfällt die Überwiegensvorschrift des § 34 Abs. 4 S. 2 Ziff. 1. Das deshalb, weil ihre praktische Handhabung zu außerordentlichen Schwierigkeiten geführt hat, ihr Wert höchst zweifelhaft ist und ihre Funktion in ausreichendem Maße gewahrt wird, wenn man die Vergünstigung auf die Nebeneinkünfte in Höhe von 5o % aller erzielten Einkünfte beschränkt, wobei nach der hier vorgeschlagenen Fassung auch klar ist, daß zu "allen übrigen Einkünften" die Nebeneinkünfte nicht gehören.

L e b e n s l a u f

Am 2. August 1941 wurde ich als viertes Kind des Markscheiders Otto Treptow und dessen Ehefrau Bertha Treptow, geb. Blankenburg, in Essen geboren. Ich bin verheiratet mit Adelheid Treptow, geb. Picot; ich besitze die deutsche Staatsangehörigkeit.

Die Volksschule besuchte ich von 1948 bis 1952 in Wanne-Eickel; 1952 wurde ich dort in das neusprachliche Gymnasium aufgenommen. Von 1955 bis 1959 besuchte ich das Max Planck-Gymnasium in Gelsenkirchen-Buer und 1959 wurde ich Schüler des Goethe-Gymnasiums in Essen-Bredeney, an dem ich 1961 die Reifeprüfung ablegte.

Im Sommersemester 1961 begann ich mit dem Studium der Rechtswissenschaft an der Universität Bonn und wechselte zum Sommersemester 1963 an die Universität Münster.

Im Jahre 1968 bestand ich die erste juristische Staatsprüfung am Oberlandesgericht in Hamm und im Jahre 1972 die zweite juristische Staatsprüfung vor dem Landesjustizprüfungsamt in Düsseldorf.

Seit dem 1. Januar 1973 bin ich bei einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in Essen tätig.